

Circolare n. 1 del 16 Gennaio 2024

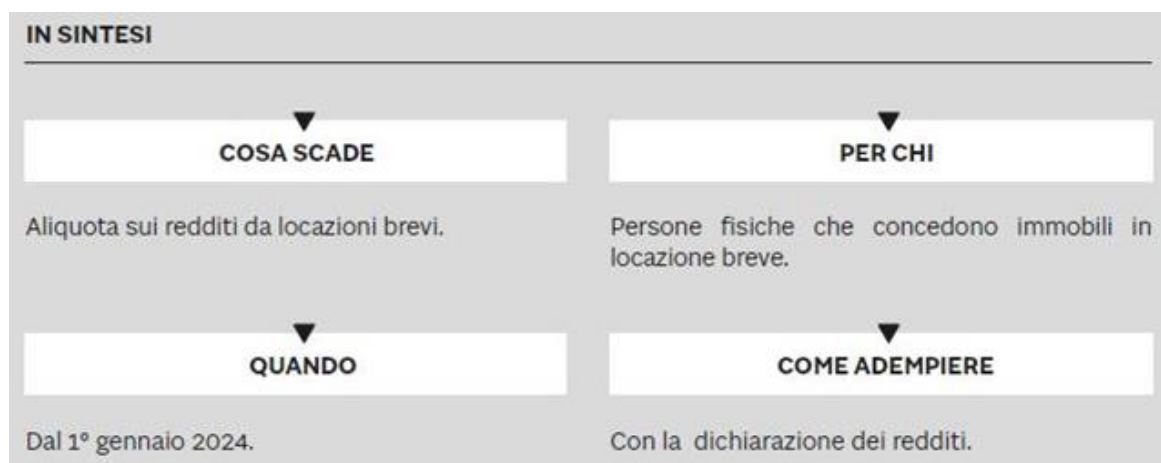
Affitti brevi, quando la cedolare secca sale al 26% - In dichiarazione dei redditi la scelta dell'immobile agevolato

INDICE:

- 1. PREMESSA**
- 2. LE MODIFICHE NEL DETTAGLIO**
- 3. IPOTESI DI LOCAZIONE**
- 4. APPLICAZIONE DELLA RITENUTA**

1. PREMESSA

La legge di Bilancio 2024 dispone, a partire dall'1 gennaio 2024, l'aumento al 26% dell'imposta sostitutiva da applicare ai redditi che derivano dalla **locazione breve** in caso di opzione per il regime agevolato della cedolare secca. Si applica ancora l'aliquota del 21% in caso di locazione breve di una sola unità o in caso di concessione in locazione di più di una unità ma con riferimento ad un immobile a scelta del contribuente.



2. LE MODIFICHE NEL DETTAGLIO

Aumenta **dal 21 al 26%** l'aliquota dell'imposta sostitutiva da applicare ai redditi che derivano dalla **locazione breve** per coloro che hanno scelto il regime della cedolare secca.

Potranno ancora applicare l'**aliquota del 21%** coloro che concedono in locazione breve **solo una unità** e coloro che ne concedono in locazione più di una ma con riferimento ad un immobile a scelta del contribuente. La scelta dovrà essere effettuata in dichiarazione.

Questo quanto stabilito, nell'articolo 1, comma 63, dalla legge di Bilancio 2024, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre scorso, a partire dal 1° gennaio 2024.

La scelta tra regime ordinario e agevolato

Si definiscono "brevi" i contratti di locazioni riguardanti immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, comprensivi anche di fornitura di biancheria, di pulizia dei locali e di connessione wi-fi. Si tratta di contratti che **non hanno obbligo di registrazione** e per i quali il legislatore prevede uno specifico regime fiscale disciplinato all'articolo 4 del DL 50/2017. Il termine di 30 giorni deve essere considerato in relazione alla singola pattuizione contrattuale; se la durata delle locazioni che intervengono nell'anno tra le medesime parti è complessivamente superiore a 30 giorni, scatta l'obbligo di porre in essere gli adempimenti connessi alla registrazione del contratto.

Va anzitutto precisato che il regime che di seguito si analizza riguarda le sole persone fisiche che concedono in locazione gli immobili abitativi al di fuori dell'attività di impresa; qualora la locazione sia posta in essere da un soggetto diverso dal privato o abbia ad oggetto un immobile diverso, si applicano le regole ordinarie contenute nel Tuir.

I redditi che derivano dalla stipula di contratti di locazione breve possono essere assoggettati a tassazione con due modalità: la tassazione ordinaria e la **cedolare secca**. Questo secondo regime (già applicato alle locazioni di immobili abitativi stipulati dalle persone fisiche) è stato esteso dall'articolo 4 del DL 50/2017 anche alle locazioni brevi.

La cedolare secca consiste in un **regime facoltativo** che si sostanzia nel pagamento di un'**imposta sostitutiva** dell'Irpef e delle addizionali; imposta sostitutiva la cui misura (come si dirà meglio più avanti) è del 21 o 26%, a seconda del numero di unità assoggettate a locazione.

La **scelta** per il regime agevolato si effettua con la **dichiarazione dei redditi** relativa all'anno in cui i canoni di locazione sono maturati o i corrispettivi sono riscossi; nell'ipotesi di eventuale registrazione del contratto, l'opzione si esercita in questa sede.

In **assenza di opzione**, i redditi sono assoggettati al **regime ordinario** il quale prevede che gli immobili concessi in locazione concorrano a formare il reddito nell'ammontare dei canoni percepiti, ridotti forfetariamente del 5% al fine di tenere conto delle spese di gestione. La riduzione del 5% è innalzata al 25% per gli immobili ubicati nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, Murano e Burano e al 35% per gli immobili riconosciuto di interesse storico

o artistico, in base al Dlgs 42/2004. Qualora l'importo della rendita catastale dell'immobile, rivalutata del 5%, fosse superiore all'ammontare dei canoni di locazione al netto della riduzione forfetaria, l'immobile concorre a formare il reddito con la rendita catastale rivalutata. La tassazione ordinaria consiste, quindi, nell'**assoggettamento ad Irpef dei canoni percepiti**, forfettariamente ridotti o, in alcuni casi nell'assoggettamento ad Irpef della rendita.

La scelta tra il regime ordinario e quello agevolato va fatta tenendo conto di una serie di fattori, tra cui la presenza di altri redditi che fanno aumentare il reddito complessivo e, di conseguenza, l'applicazione di una aliquota più elevata e la presenza di oneri detraibili e deducibili che, per loro natura, possono essere portati in deduzione dell'Irpef e non dell'imposta sostitutiva.

Ad esempio, il contribuente che non ha altri redditi oltre quelli derivanti dalle locazioni brevi e che magari ha sostenuto spese sanitarie di elevato ammontare oppure ha effettuato degli interventi che danno diritto ad una detrazione, ha convenienza ad applicare il regime ordinario perché, altrimenti, perderebbe le detrazioni spettanti: al contrario, un contribuente che ha un reddito di lavoro dipendente, ha convenienza ad applicare il regime della cedolare secca così da tenere il reddito che deriva dalla locazione breve separato da quello di lavoro dipendente, evitando di entrare in uno scaglione a cui corrisponde una aliquota più elevata.

3. IPOTESI DI LOCAZIONE

La legge di Bilancio 2024 interviene sul regime delle locazioni brevi prevedendo l'aumento della imposta sostitutiva al 26% ma lasciando ancora la possibilità di applicare l'**aliquota del 21% per una delle unità locate**.

Si possono, quindi, verificare **tre diverse ipotesi**:

a) la prima è quella del contribuente che concede in locazione breve una sola unità immobiliare e che, se sceglierà il regime della cedolare secca, applicherà al reddito che ne deriva l'aliquota del 21%;

b) il secondo caso è quello del contribuente che concede in locazione breve più di una unità immobiliare ma meno di 5 (quindi 2, 3 o 4), il quale, se il contribuente sceglierà la cedolare secca, su una delle unità (a sua scelta) applicherà l'imposta sostitutiva del 21% mentre sulle altre applicherà quella del 26%;

c) la terza ipotesi è quella del contribuente che concede in locazione più di quattro unità immobiliari per il quale l'attività si intenda svolta nell'esercizio di impresa e si rende, quindi, necessaria l'apertura della partita Iva e l'iscrizione nella gestione previdenziale.

Si ricorda che, a decorrere dal periodo di imposta 2021, il comma 595 della legge di Bilancio 178/2020 ha posto un limite all'applicazione del regime delle locazioni brevi affermando che può applicarsi **solo a non più di quattro appartamenti per ciascun periodo di imposta**. Qualora tale limite sia superato, l'attività si intende svolta in forma imprenditoriale ai sensi dell'articolo 2082 del Codice civile; ne consegue, quindi, la necessità di porre in essere tutti gli adempimenti legati allo svolgimento della attività di impresa (apertura partita Iva, iscrizione previdenziale, emissione fatture, ecc.).

4. APPLICAZIONE DELLA RITENUTA

I contratti di locazione breve possono essere conclusi **direttamente oppure tramite intermediari** che possono essere anche soggetti che gestiscono portali telematici.

5

In questo ultimo caso, se gli intermediari intervengono all'atto del pagamento, devono operare una **ritenuta** sul corrispettivo incassato.

La ritenuta è applicata in misura pari al 21% sull'importo del corrispettivo lordo indicato nel contratto di locazione breve mentre non devono essere assoggettati a ritenuta eventuali penali o caparre o depositi cauzionali, in quanto si tratta di somme di denaro diverse ed ulteriori rispetto al corrispettivo.

La ritenuta è applicata **a titolo di acconto**; ciò significa che il contribuente deve poi indicare i dati nel modello di dichiarazione dei redditi e versare l'eventuale differenza di imposta. Fino al 31 dicembre 2023, la norma contenuta nel DI 50/2017 prevedeva che la ritenuta fosse a titolo di imposta nel caso di esercizio della opzione della cedolare secca e a titolo di acconto nel caso di applicazione della tassazione ordinaria; a decorrere **dall'1 gennaio 2024**, la ritenuta è sempre considerata a titolo di acconto.

La ritenuta deve essere versata anche se l'intermediario è un soggetto non residente. L'obbligo era già previsto dal comma 5-bis dell'articolo 4 del DI 50/2017 ma la legge

DOTT. CARLO ORSENIGA

di Bilancio 2024 riscrive il comma 5-bis dettagliando le varie **casistiche possibili**. Le ipotesi che possono verificarsi sono le seguenti:

- › soggetti non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia;
- › soggetti residenti al di fuori dell'Unione europea, in possesso di una stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione europea;
- › soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione europea.

Nel primo e nel secondo caso, i soggetti devono adempiere agli obblighi previsti dalla normativa mediante la Stabile organizzazione; nel terzo caso, invece, devono nominare un rappresentante fiscale.

Si ricorda, infine, che la ritenuta operata è **versata entro il giorno 16 del mese successivo** a quello in cui è operata; gli intermediari sono tenuti, inoltre, a certificare e dichiarare le ritenute operate mediante certificazione unica.

La mancata applicazione della ritenuta da parte dell'intermediario comporta l'applicazione del regime sanzionatorio di cui all'articolo 14 del Dlgs 471/1997, il quale dispone che chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al 20% dell'ammontare non trattenuto.

Resta fermo il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del Dlgs 472/1997.

Rimango a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Con i migliori saluti.

Dott. Carlo Orseniga

