

FINANZIARIA 2024: LE NOVITÀ IN MATERIA DI TASSAZIONE IMMOBILIARE

Nella bozza della Finanziaria 2024 (AS 926), con l'art. 18 il Legislatore ha apportato rilevanti modifiche alla tassazione dei redditi derivanti dalla "locazione breve" e dalla cessione degli immobili oggetto di interventi con detrazione del 110%, come di seguito esposto.

LOCAZIONI BREVI CON CEDOLARE SECCA AL 26% - Art. 18, comma 1

Intervenendo sull'art. 4, DL n. 50/2017 che disciplina le c.d. "locazioni brevi" (durata non superiore a 30 giorni) assoggettate a **cedolare secca**, è disposto che la relativa **aliquota passa dal 21% al 26%**



*"in caso di destinazione alla **locazione breve di più di un appartamento** per ciascun periodo d'imposta".*

Dal tenore della norma, non risulta chiaro se, in presenza di più immobili locati, la maggior aliquota del 26% trovi applicazione con riferimento a tutti i canoni o soltanto per quelli relativi al secondo / terzo e quarto appartamento locato (resta fermo che il regime in esame è ammesso per la locazione breve di non più di 4 appartamenti).



La norma in commento:

- interviene **esclusivamente sulle locazioni brevi**; pertanto per le "altre" locazioni, in caso di opzione per la cedolare secca, continua a trovare **applicazione l'aliquota del 21%**;
- dispone l'innalzamento dell'aliquota al **26% soltanto in caso di locazione di almeno 2 appartamenti**; pertanto in caso di **locazione breve di un solo appartamento**, rimane applicabile l'**aliquota del 21%**.

La **ritenuta operata dagli intermediari** immobiliari / soggetti che gestiscono portali telematici, in caso di incasso / intervento nel pagamento dei canoni / corrispettivi relativi ai suddetti contratti, **rimane invariata nella misura del 21%**.

Con la modifica del comma 5 del citato art. 4, è disposto che la **ritenuta si considera operata a titolo di acconto**:

- qualora siano destinati alla locazione breve **più di un appartamento** per ciascun periodo d'imposta;

ovvero

- **non sia esercitata l'opzione** per la cedolare secca.

SOLIDARIETÀ VERSAMENTO E CERTIFICAZIONE DELLA RITENUTA

Al fine di adeguare l'ordinamento tributario nazionale alla sentenza della Corte di giustizia UE 22.12.2022, causa C-83/21 "Airbnb", è modificato il comma 5-bis del citato art. 4, riguardante i **soggetti non residenti** che mediante la gestione di portali telematici, oltre a mettere in contatto i soggetti alla ricerca di un immobile con i locatori, incassano i canoni / corrispettivi ovvero intervengono nel pagamento dei canoni / corrispettivi.

Fermo restando che detti soggetti sono **tenuti ad operare in qualità di sostituti d'imposta la ritenuta** nella misura del 21% sull'ammontare dei canoni / corrispettivi all'atto del versamento degli stessi al beneficiario, è ora disposto che, **per il versamento e la certificazione con il mod. 770 delle ritenute operate**:

- **il soggetto extraUE**:
 - con una **stabile organizzazione in Italia** ovvero **in un Stato UE** (, adempie i predetti obblighi tramite la **stabile organizzazione**;
 - è **privo di stabile organizzazione in Italia e in uno Stato UE**, adempie gli obblighi in esame tramite un **rappresentante fiscale**.

Resta fermo che, in assenza di nomina del rappresentante fiscale, i soggetti residenti, che appartengono al gruppo del soggetto non residente senza stabile organizzazione, sono solidalmente responsabili con questi ultimi per l'effettuazione / versamento della ritenuta sull'ammontare dei canoni / corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve;

- il **soggetto UE privo di stabile organizzazione in Italia** può adempiere gli obblighi in esame **direttamente ovvero** tramite un **rappresentante fiscale**.

CESSIONE IMMOBILI OGGETTO DI LAVORI CON DETRAZIONE 110% - Art. 18, commi da 2 a 4

In caso di cessione di immobili da parte di un "privato", l'art. 67, comma 1, lett. b), TUIR dispone che costituiscono "redditi diversi"



*"le **plusvalenze** realizzate mediante cessione a titolo oneroso di **beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi** quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante".*

In base alla citata lett. b), pertanto, la persona fisica "privato" che cede un immobile:

- può conseguire una **plusvalenza tassabile** qualora:
 - la **cessione** sia posta in essere **nel quinquennio rispetto all'acquisto / costruzione / donazione** dell'immobile ceduto;
 - la cessione abbia ad oggetto terreni edificabili;
- **non** consegue una **plusvalenza tassabile** qualora:
 - la cessione sia posta in essere **dopo 5 anni** dall'acquisto / costruzione / donazione;
 - l'immobile ceduto sia stato acquisito per successione oppure sia stato **adibito ad abitazione principale** del cedente / suoi familiari per la maggior parte del periodo compreso tra l'acquisto / costruzione e la cessione.

NOVITÀ FINANZIARIA 2024

L'art. 18, commi 2 e 3 modifica il citato comma 1, inserendo un'integrazione ai sensi della quale la lett. b) sopra riportata trova applicazione "**al di fuori delle ipotesi**" di cui alla nuova lett. b-bis), con la quale è disposto che costituiscono "redditi diversi"



*"le **plusvalenze** realizzate mediante cessione a titolo oneroso di **beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'articolo 119** del [DL n. 34/2020] **che si siano conclusi da non più di dieci anni all'atto della cessione, esclusi** gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo".*

La Finanziaria 2024 individua innanzitutto una **nuova "categoria" di immobili passibili di generare plusvalori fiscalmente rilevanti**, ossia gli immobili **oggetto di interventi agevolati con la detrazione del 110%** di cui all'art. 119, DL n. 34/2020, **terminati da non più di 10 anni** all'atto della cessione.

Sono espressamente **esclusi** gli immobili:

- acquisiti **per successione**;
- **adibiti ad abitazione principale** del cedente / suoi familiari per la maggior parte dei 10 anni / del periodo (inferiore a 10 anni) antecedente la cessione.

“COSTI INERENTI” PER DETERMINARE LA PLUSVALENZA

Quanto sopra trova giustificazione nella **diversa modalità di determinazione della relativa plusvalenza**, in applicazione di quanto stabilito dal successivo art. 68, comma 1, TUIR, ai sensi del quale



*“le **plusvalenze** di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell’articolo 67 sono costituite dalla **differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo ...”.***

Con l’aggiunta al citato comma 1 del riferimento alla nuova lett. b-bis), tale modalità di **determinazione della plusvalenza conseguita** trova ora applicazione anche alla nuova fattispecie. Tuttavia, il Legislatore ha introdotto una specifica disposizione in base alla quale



*“ai fini della determinazione dei **costi inerenti al bene**, nel caso in cui gli **interventi agevolati ai sensi dell’articolo 119 ... si siano conclusi da non più di cinque anni all’atto della cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi, qualora si sia fruito dell’incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui all’articolo 121, comma 1, lettere a) e b) ... Nel caso in cui gli interventi agevolati si siano conclusi da più di cinque anni all’atto della cessione, nella determinazione dei costi inerenti al bene si tiene conto del 50 per cento di tali spese, qualora si sia fruito dell’incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui al periodo precedente.***

*Per i medesimi immobili di cui alla lettera b-bis) ... **acquisiti o costruiti**, alla data della cessione, **da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione**, determinato ai sensi dei periodi precedenti, è **rivalutato in base alla variazione dell’indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati”.***

Con riferimento agli immobili che sono stati oggetto degli interventi di cui al citato art. 119 (detrazione 110%), è pertanto disposto che **tra i “costi inerenti al bene” ceduto:**

- **non vanno incluse le spese sostenute per i predetti interventi se:**

- i lavori si sono **conclusi da meno di 5 anni;**
- il contribuente ha fruito della **detrazione del 110% ed abbia optato** per lo sconto in fattura / cessione del credito di cui all’art. 121, DL n. 34/2020.

Sul punto nella Relazione Illustrativa è precisato che *“non concorrono al computo dei costi inerenti al bene quelli relativi agli interventi che danno diritto al Superbonus **agevolati nella misura del 110 per cento per i quali il beneficiario abbia esercitato le opzioni di cessione del credito o sconto in fattura praticato dal fornitore”.***

Ciò porta quindi a concludere che nel caso in cui il contribuente **beneficia direttamente in dichiarazione** dei redditi della detrazione del 110% **non trova applicazione** la nuova disposizione in esame e **tra i costi inerenti possono essere incluse anche le spese per i lavori eseguiti;**

- è possibile **considerare il 50% delle spese sostenute per i predetti interventi** se i lavori si sono **conclusi da più di 5 anni** ed il contribuente ha fruito della **detrazione del 110% ed abbia optato** per lo sconto in fattura / cessione del credito di cui all’art. 121, DL n. 34/2020.

Con riferimento agli immobili oggetto di interventi di cui all’art. 119 con detrazione del 110% conclusi da non più di 10 anni, è inoltre disposto che, se tra la data di cessione e quella di **acquisto / costruzione, da oltre 5 anni, il prezzo di acquisto / costo di costruzione**, determinato come sopra, è **rivalutato in base alla variazione dell’indice ISTAT.**



Come sopra evidenziato, considerato che il citato art. 119 è entrato in vigore nel 2020, tutte le cessioni poste in essere fino al 2025 rientreranno nella prima casistica (plusvalenza determinata escludendo dai “costi inerenti al bene” le spese per gli interventi con detrazione del 110% e opzione per sconto in fattura / cessione del credito).

É infine disposto che la plusvalenza determinata applicando le nuove modalità sopra riportate **può essere assoggettata all'imposta sostitutiva** (26%) di cui all'art. 1, comma 496, Legge n. 266/2005.



Le novità sopra evidenziate trovano applicazione **a decorrere dalle cessioni poste in essere dall'1.1.2024.**
