

IL NUOVO REGIME DELLE LOCAZIONI BREVI CON CEDOLARE SECCA E I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, comma 63, Legge n. 213/2023, Finanziaria 2024, ha apportato alcune modifiche all'art. 4, DL n. 50/2017, che disciplina le c.d. "**locazioni brevi**" (durata non superiore a 30 giorni) assoggettate a **cedolare secca**.

Con la recente Circolare 10.5.2024, n. 10/E l'Agenzia delle Entrate, dopo aver riepilogato i contenuti principali della normativa di riferimento, ha fornito una serie di chiarimenti (di seguito illustrati), definendo con più precisione l'ambito applicativo e la decorrenza delle nuove disposizioni.

LOCAZIONI BREVI CON CEDOLARE SECCA AL 26%

Fermo restando che la disciplina in esame è applicabile alle **locazioni di non più di 4 immobili ad uso abitativo** di durata **non superiore a 30 giorni**, con contratti stipulati da persone fisiche che operano **al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa**, la nuova formulazione del comma 2 del citato art. 4 dispone che per le c.d. "locazioni brevi" assoggettate a **cedolare secca**, l'aliquota dell'imposta sostitutiva è pari al:

- **21% per una sola** unità immobiliare locata;
- **26% per** le unità immobiliari locate **successive alla prima** (ossia, per il secondo / terzo / quarto immobile locato).



In merito l'Agenzia conferma ora che:

- l'aumento dell'aliquota al **26%** trova applicazione **soltanto** in caso di **locazione di almeno 2 appartamenti**, in quanto ad un immobile resta applicabile l'aliquota del 21%;
- in presenza di più immobili (da 2 a 4) concessi in locazione breve con applicazione della cedolare secca, spetta al contribuente **scegliere liberamente a quale immobile applicare l'aliquota del 21%** e tale scelta va effettuata **nel mod. 730 / REDDITI** relativo al periodo d'imposta in cui vanno dichiarati i canoni.

DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Considerato che la nuova disciplina è stata introdotta dalla Finanziaria 2024 e non è prevista una specifica decorrenza, nella Circolare n. 10/E in esame l'Agenzia precisa che quanto sopra trova applicazione **a decorrere dall'1.1.2024** e più precisamente dai



"redditi derivanti dai contratti di locazione breve maturati pro-rata temporis in base all'articolo 26 del TUIR, a partire dal 1° gennaio 2024, indipendentemente dalla data di stipula dei predetti contratti e dalla percezione dei canoni".

Ciò comporta pertanto che:

- la scelta dell'immobile locato per il quale applicare l'aliquota del 21% potrà essere effettuata, **per la prima volta**, nel mod. 730 / REDDITI **2025** relativo al 2024;
- la nuova aliquota del 26% trova applicazione per le **locazioni** del secondo / terzo / quarto immobile **poste in essere a decorrere dall'1.1.2024**. Non ha rilevanza la data di stipula del contratto o la data di pagamento del canone. In altre parole, come previsto **ordinariamente per i redditi fondiari**, il reddito va imputato **per competenza**.

Così, ad esempio, se a novembre 2023 un turista ha prenotato un appartamento di proprietà del sig. Rossi (che loca anche un altro immobile) per la settimana dal 20.4 al 27.4.2024, versando una parte del dovuto a novembre 2023 e il saldo a fine soggiorno, per il sig. Rossi, il reddito derivante da tale locazione è da imputare al 2024 e per lo stesso, a seconda della scelta che verrà operata nel mod. 730 / REDDITI 2025, va applicata l'aliquota del 21% ovvero del 26%.

Ciò comporta anche che, per le locazioni poste in essere nel periodo natalizio, tra fine 2023 e inizio 2024 (ad esempio, una locazione dal 30.12.2023 al 6.1.2024), il canone va imputato in parte al 2023 ed in parte al 2024 con conseguente applicazione sia della "vecchia" che della nuova

disciplina (per il 30.12 e 31.12 aliquota del 21%, per i giorni dall'1.1 al 6.1.2024 aliquota del 21% o del 26% a seconda della situazione e della scelta operata dal locatore).

In tale occasione l'Agenzia richiama **soltanto i redditi fondiari** di cui all'art. 26, TUIR e non considera che a seguito di locazione breve posta in essere da un soggetto diverso dal proprietario viene conseguito un **"reddito diverso"**, ordinariamente imputato applicando il **principio di cassa**. Si ritiene che nel caso di specie, le nuove disposizioni siano applicabili ai canoni incassati dall'1.1.2024.

RITENUTA OPERATA DAGLI INTERMEDIARI SEMPRE AL 21%

Fermo restando che gli intermediari immobiliari / soggetti che gestiscono portali telematici sono **tenuti ad operare la ritenuta in caso di incasso / intervento nel pagamento dei canoni / corrispettivi** relativi ai contratti in esame, a seguito della modifica all'aliquota dell'imposta applicabile, sopra illustrata, il Legislatore ha modificato anche il comma 5 del citato art. 4 disponendo che la **ritenuta operata dagli intermediari / gestori** dei portali telematici è **sempre**:

- fissata nella misura del **21%**;
- operata **a titolo di acconto**.

In merito l'Agenzia ribadisce ora che, come già precisato nella Relazione illustrativa della Finanziaria 2024, al fine di evitare ulteriori adempimenti a carico degli intermediari / gestori dei portali, il Legislatore ha scelto di **mantenere al 21% la ritenuta** operata da tali soggetti e di considerare la stessa **sempre a titolo di acconto, a prescindere dal regime fiscale che sceglierà di applicare il contribuente** locatore.

Ciò comporta, come già in passato, che il contribuente dovrà determinare in sede di dichiarazione dei redditi l'imposta dovuta (IRPEF o sostitutiva) e calcolare la somma da versare previo scomputo delle ritenute di acconto subite / operate dall'intermediario.

ADEMPIMENTI A CARICO DEGLI INTERMEDIARI NON RESIDENTI

Al fine di adeguare l'ordinamento tributario nazionale alla sentenza della Corte di Giustizia UE 22.12.2022, causa C-83/21 "Airbnb", è stato modificato anche 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**. In particolare, è confermato che detti soggetti sono tenuti a:

- **operare in qualità di sostituti d'imposta la ritenuta del 21%** sull'ammontare dei canoni / corrispettivi all'atto del versamento degli stessi al beneficiario;
- **versare** le ritenute operate;
- **rilasciare la certificazione** delle ritenute operate.

A tal fine nella Circolare n. 10/E in esame, l'Agenzia ribadisce che:

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

In assenza di nomina del rappresentante fiscale, i soggetti residenti appartenenti al gruppo del soggetto non residente senza stabile organizzazione, sono **solidalmente responsabili** con questi ultimi per l'effettuazione / versamento della ritenuta;

- il **soggetto UE**:
 - con una **stabile organizzazione in Italia** adempie agli obblighi in esame tramite la **stabile organizzazione**;
 - **privo di stabile organizzazione in Italia** può adempiere gli obblighi in esame **direttamente ovvero** tramite un **rappresentante fiscale**.