

STUDIO PIONA

Dottori commercialisti
Consulenza tributaria
Consulenza societaria aziendale
Family office

Locazioni immobiliari Novità 2021

04/08/2021

Nel presente contributo vengono illustrate alcune delle **principali novità** introdotte nel primo semestre 2021 in materia di **locazioni immobiliari**.

In particolare, si sintetizzano:

- le modifiche all'art. 26, TUIR, in materia di tassazione dei **canoni di locazione non percepiti**;
- la novità introdotta in materia di **cedolare secca ed acconti**, secondo cui **a partire dal 2021 l'importo dell'acconto da versare a titolo di cedolare secca deve essere calcolato sul 100%** (e non più sul 95%) dell'imposta dovuta per l'anno precedente;
- le novità introdotte in materia di **locazioni brevi**, secondo quanto disposto dall'art. 1, commi 595 e 597, L. n. 178/2020, secondo cui, il regime fiscale delle locazioni brevi, 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; inoltre, è stata prevista l'istituzione presso il MIBACT di un'**apposita banca dati delle strutture ricettive e degli immobili destinati alle locazioni brevi**;
- le novità introdotte in materia di "**bonus canoni locazioni**", secondo cui, in particolare, la sua spettanza è estesa ad opera del D.L. n. 73/2021, c.d. "Decreto Sostegni-bis", anche per **specifici mesi del 2021**.

CANONI DI LOCAZIONE NON PERCEPITI

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 26 del TUIR (ante modifiche), i canoni di locazione immobiliare ad uso abitativo concorrono alla determinazione del reddito imponibile del locatore, indipendentemente dalla loro percezione, in base all'ammontare pattuito nel contratto.

Con il D.L. 34/2019 è stato modificato il predetto articolo con la conseguenza che **il locatore ha la possibilità di non dichiarare i canoni non percepiti a decorrere dall'1.1.2020**, a condizione che

abbia provveduto all'intimazione di sfratto per morosità ovvero all'ingiunzione di pagamento, **a prescindere dalla data in cui il contratto di locazione è stato stipulato.**

Si ricorda che l'agevolazione in esame si applica **esclusivamente alle locazioni ad uso abitativo**, quindi per immobili appartenenti alla categoria catastale "A" (A/10 escluso). Difatti, il canone delle locazioni immobiliari non abitative va sempre dichiarato a prescindere dall'effettivo incasso, fintanto che il contratto di locazione non venga risolto.

In altre parole, per quanto sopradetto i canoni non percepiti non concorreranno a formare il reddito già a partire:

- dall'intimazione di sfratto per morosità (si tratta dell'atto che dà l'avvio al procedimento giudiziario che porterà alla convalida di sfratto);
- dall'ingiunzione di pagamento (si tratta dell'atto con cui il locatore, indipendentemente dall'avvio di un procedimento per sfratto di morosità, chiede al Giudice di ingiungere al conduttore moroso il pagamento dei canoni di locazione scaduti e non corrisposti);

e non più a partire dalla convalida di sfratto per morosità.

Per espressa previsione normativa, **i canoni non percepiti nei periodi di imposta di riferimento ma riscossi in periodi di imposta successivi dovranno essere sottoposti a tassazione separata.**

CEDOLARE SECCA ED ACCONTI

Per effetto di quanto previsto dal comma 1127, Legge di Bilancio 2019, a partire dal 2021 l'importo dell'acconto da versare a titolo di cedolare secca deve essere calcolato sul 100% (e non più sul 95%) dell'imposta dovuta per l'anno precedente.

A tal proposito, si ricorda che ai sensi dell'art. 3, comma 4, D.Lgs. n. 23/2011 l'acconto, dal 2012 al 2020, era dovuto in misura pari **al 95%** dell'imposta dovuta.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate **per il primo periodo di imposta in cui si opta per la cedolare secca non sono dovuti acconti**; solo a partire **dal secondo anno è necessario versare gli acconti**, analogamente a quanto accade per l'IRPEF.

Acconti e soggetti ISA

L'art. 58, comma 1, D.L. n. 124/2019 ha rideterminato le **modalità di versamento** degli acconti di IRPEF/IRES ed IRAP a favore dei soggetti di cui all'art. 12-quinquies, commi 3 e 4, D.L. n. 34/2019, prevedendo **2 rate di pari importo**, ossia del **50% ciascuna**, in luogo del 40% e 60%.

A seconda della tipologia d'imposta e del tipo di soggetto tenuto al versamento occorre distinguere **due modalità di calcolo dell'acconto dell'imposta**:

- l'acconto dei **soggetti senza ISA**, dovuto nella misura del **40%** prima rata e del **60%** seconda rata;
- l'acconto dei **soggetti con ISA**, dovuto, secondo le nuove regole introdotte dall'art. 58, D.L. n. 124/2019, nella misura del **50%** prima rata e del **50%** seconda rata.

Con Risoluzione n. 93/2019 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che **la rimodulazione del versamento degli acconti si applica anche alla cedolare secca**.

LOCAZIONI BREVI

L'art. 4, D.L. n. 50/2017 ha introdotto uno specifico regime fiscale applicabile ai redditi derivanti dalle locazioni brevi di immobili abitativi da parte di "privati" (persone fisiche).

In sostanza viene prevista l'applicazione opzionale della cedolare secca (aliquota 21%), sui redditi derivanti da contratti di locazione di immobili abitativi di breve durata.

In particolare, i commi 2 e 3, art. 4 D.L. n. 50/2017, stabiliscono che ai redditi derivanti da:

- contratti di locazione;
- contratti di sublocazione;
- contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi,

stipulati a partire dal 1°giugno 2017 è possibile applicare, previa opzione, le disposizioni relative alla cedolare secca (art. 3, D.Lgs. n. 23/2011) con l'aliquota del 21%.

In tale ultimo caso, il contribuente potrà optare per l'imposta sostitutiva in esame direttamente nella dichiarazione dei redditi (in quanto il contratto non è soggetto a registrazione) relativa al periodo d'imposta nel quale è stato prodotto il reddito di locazione.

I soggetti esercenti l'attività di intermediazione immobiliare, residenti nel territorio dello Stato, nonché quelli che gestiscono portali telematici (ad esempio Airbnb e Booking), qualora incassino o intervengano nel pagamento dei canoni o corrispettivi, sono tenuti all'applicazione, in qualità di sostituti d'imposta, di una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni e corrispettivi incassati, all'atto del pagamento al beneficiario. L'effettuazione della ritenuta ed il relativo versamento vanno certificati e dichiarati con la presentazione della Certificazione Unica/mod. 770.

Pertanto l'opzione può essere esercitata dalla **persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa**, al ricorrere dei seguenti requisiti:

- a) deve trattarsi di **locazioni non superiori a 30 giorni di immobili ad uso abitativo**;

b) la locazione dell'immobile può essere destinata anche alla prestazione di servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali;

c) la locazione può essere effettuata direttamente dal locatore o tramite l'ausilio di intermediari immobiliari i quali si avvalgono anche di portali online;

d) la locazione deve essere effettuata da una persona fisica al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa.

Secondo quanto previsto dal comma 595 della Legge di Bilancio 2021 a partire dal periodo d'imposta 2021 il regime sopra descritto è applicabile solo in caso di destinazione alla locazione breve di **non più di quattro appartamenti per ciascun periodo di imposta; in tutti gli altri casi, l'attività di locazione si presume svolta in forma imprenditoriale** ai sensi dell'art. 2082 del codice civile, producendo di conseguenza reddito d'impresa.

Tale disciplina si applica anche ai contratti stipulati tramite:

- soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare;
- soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di appartamenti da locare.



BONUS CANONI DI LOCAZIONE

Il c.d. "**bonus canoni locazione**" è stato introdotto dall'art. 28, D.L. n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio" con l'obiettivo di alleggerire gli effetti negativi derivanti dall'applicazione delle misure di contenimento Covid-19. L'agevolazione è stata riconosciuta ai soggetti che utilizzano immobili non abitativi per l'esercizio della loro attività.

Il D.L. n. 73/2021, c.d. "Decreto Sostegni-bis" ha **esteso**, anche per **specifici mesi del 2021**, la spettanza del bonus, oggetto della trattazione, utilizzabile in compensazione nel Mod. F24, riportando il codice tributo "6920" già istituito con riguardo all'agevolazione spettante in base alle precedenti disposizioni normative.

L'agevolazione spetta nella misura del:

- 60% del canone mensile di locazione/leasing/concessione di immobili ad uso non abitativo;
- 30% del canone in caso di contratto di servizi a prestazioni complesse/ affitto d'azienda.
- 50% dell'affitto d'azienda per le strutture turistico-ricettive.

In presenza di due contratti (uno relativo alla locazione dell'immobile e uno relativo all'affitto d'azienda) il bonus spetta per entrambi i contratti.

Il bonus, previsto dal citato art. 28 inizialmente per i **canoni di locazione** pagati nei mesi di **marzo / aprile / maggio 2020 (aprile / maggio / giugno 2020 per le strutture turistico-ricettive con attività solo stagionale)** è stato oggetto di ripetute riproposizioni nell'ambito dei vari Decreti emanati nel 2020. Infatti, lo stesso:

- è stato esteso al mese di **giugno 2020** (luglio 2020 per le imprese turistico-ricettive con attività solo stagionale) dall'art. 77 del citato D.L. n. 104/2020. Limitatamente alle **imprese turistico-ricettive** tale Decreto ha previsto la spettanza del credito d'imposta **fino al 31.12.2020**; l'art. 1, comma 602, Legge n. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021) ha differito il beneficio al **30.4.2021**, con estensione anche alle **agenzie viaggi / tour operator**;
- è stato riconosciuto per i mesi di **ottobre, novembre e dicembre 2020**, limitatamente ai soggetti esercenti specifiche attività, ad opera dell'art. 8, D.L. n. 137/2020, c.d. "Decreto Ristori" nonché per specifici soggetti delle c.d. "zone rosse" ad opera del D.L. n. 149/2020, c.d. "Decreto Ristori-bis" le cui previsioni sono state trasfuse, in sede di conversione, nell'art. 8-bis del citato D.L. n. 137/2020.

Per poter beneficiare del bonus, i locatari esercenti attività economica devono aver subito una **riduzione del fatturato/corrispettivi pari ad almeno il 50% rispetto allo stesso mese del 2019**. Tale requisito non è richiesto ai soggetti:

- che hanno iniziato l'attività **dall'1.1.2019**;
- con domicilio fiscale/sede operativa nei **Comuni colpiti da un evento calamitoso** (ad esempio, sisma, alluvione, ecc.) il cui stato di emergenza era ancora in atto al 31.1.2020.

Successivamente l'art. 4, D.L. n. 73/2021:

- ha riconosciuto il bonus anche per i canoni versati con riferimento a ciascuno dei mesi **da gennaio a maggio 2021** a favore di esercenti **attività d'impresa/lavoro autonomo**, con ricavi / compensi **2019 non superiori ad € 15 milioni** (in precedenza € 5 milioni) ed altresì a favore di enti non commerciali, compresi gli Enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Ai locatari esercenti attività economica, il credito è riconosciuto a condizione che **l'ammontare medio mensile del fatturato/ corrispettivi del periodo 1.4.2020 - 31.3.2021 sia inferiore almeno del 30%** rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato / corrispettivi del **periodo 1.4.2019 - 31.3.2020** (Per i soggetti che hanno **iniziato l'attività dall'1.1.2019** il contributo spetta **anche in assenza dei predetti requisiti**. Non è pertanto necessario verificare la riduzione del fatturato/corrispettivi medio mensile).

- ha modificato l'ultimo periodo del comma 5 del citato art. 28 **differendo dal 30.4.2021 al 31.7.2021** la spettanza del credito d'imposta in esame **a favore delle imprese turistico-ricettive / agenzie viaggi / tour operator.**

Per approfondimenti

Studio Piona

- Dott. Alessandro Piona: alessandro.piona@studiopiona.it
- Dott. Federico Piona: federico.piona@studiopiona.it

