

STUDIO BONTEMPELLI
Commercialisti

Dr. Mauro Bontempelli
Dr. Marco Garrone

**Ai Signori
Clienti dello Studio**

Milano, 5 Febbraio 2024

CIRCOLARE N. 2/2024

Oggetto: Le principali novità in materia di immobili contenute nella Legge di bilancio 2024

Come già segnalato nella nostra precedente circolare informativa, in data 30.12.2023 è stata pubblicata sulla GU n. 303 la L. 30.12.2023 n. 213 (c.d. Legge di bilancio 2024), la legge è entrata in vigore l'1.1.2024.

Tra le principali novità inerenti la materia degli immobili, accennate nella nostra precedente circolare, segnaliamo ed approfondiamo alcuni temi di interesse generale, tra cui:

- la previsione secondo cui rientrano tra i redditi diversi le plusvalenze realizzate dalla cessione di immobili sui quali sono stati realizzati interventi con il superbonus, ex art. 119 del DL 34/2020, che si sono conclusi da non più di 10 anni all'atto della cessione;
- la proroga del regime di rideterminazione del costo di acquisto di partecipazioni (quotate o non quotate) e dei terreni (agricoli o edificabili) attraverso l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 16%;
- l'estensione alle plusvalenze realizzate da società ed enti commerciali non residenti senza stabile organizzazione in Italia della possibilità di beneficiare della participation exemption, nel rispetto dei requisiti previsti ex art. 87 co. 1 del TUIR, con tassazione sul solo 5% del provento realizzato;
- la previsione a decorrere dall'1.7.2024 di un divieto di compensazione nel modello F24, in presenza di ruoli scaduti relativi ad imposte erariali o accertamenti esecutivi, per importi complessivamente superiori a 100.000,00 euro.

1- Plusvalenze da cessione fabbricati oggetto di interventi con superbonus

A decorrere dall'1.1.2024, rientrano tra i redditi diversi le plusvalenze realizzate dalla cessione di immobili sui quali sono stati realizzati interventi con il superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, che si sono conclusi da non più di 10 anni all'atto della cessione. Ai sensi dell'art. 1 co. In pratica, nei successivi 10 anni dalla fine dei lavori agevolati con il superbonus, le plusvalenze derivanti dalla vendita di immobili, diversi da quelli di cui si dirà, è rilevante ai fini delle imposte sui redditi.

- **Immobili esclusi**

STUDIO BONTEMPELLI

Commercialisti

Dr. Mauro Bontempelli
Dr. Marco Garrone

Sono esplicitamente esclusi gli immobili:

- acquisiti per successione;
- che sono stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei 10 anni antecedenti alla

Con riguardo alle modalità di determinazione dei costi inerenti ai fini del calcolo della plusvalenza, viene stabilito che:

- se gli interventi superbonus sono conclusi da non più di 5 anni all'atto di cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110% e siano state esercitate le opzioni di cessione del credito relativo alla detrazione spettante o dello "sconto sul corrispettivo";
- se gli interventi superbonus sono conclusi da più di 5 anni, ma entro i 10 anni all'atto di cessione, si tiene conto del 50% delle spese se si è fruito dell'agevolazione nella misura del 110% e se sono state esercitate le suddette opzioni di cessione o sconto.

Rimane fermo che per gli stessi immobili acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre 5 anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, come sopra determinato, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

- **Applicazione dell'imposta sostitutiva**

Alle suddette plusvalenze risulta possibile applicare l'imposta sostitutiva dell'IRPEF del 26%, di cui all'art. 1 co. 496 della L. 266/2005.

2 - Interventi "edilizi"

- **Aumento della ritenuta sui bonifici "parlanti"**

A decorrere dall'1.3.2024 la ritenuta di acconto che viene applicata sui bonifici relativi "ad oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta" salirà dall'8% all'11% (art. 1 co. 88 della Legge di bilancio 2024). **Pagamenti sui quali si applica la ritenuta**

La ritenuta d'acconto in questione si applica sui pagamenti effettuati con bonifico in "relazione ad oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta". La disposizione riguarderà, quindi, il superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, l'ecobonus, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, il sismabonus, di cui all'art. 16 del DL 63/2013, il bonus casa 50%, di cui all'art. 16-bis del TUIR, ma anche il c.d. "bonus barriere 75%", di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020.

Si ricorda, al riguardo, che l'obbligo di effettuare la ritenuta è conseguenza del bonifico bancario o postale, mentre, nel caso in cui il pagamento avvenga in altri modi, la ritenuta non si applica.

3- Aumento aliquota cedolare secca locazioni brevi

STUDIO BONTEMPELLI

Commercialisti

Dr. Mauro Bontempelli
Dr. Marco Garrone

La Legge di bilancio 2024 eleva l'aliquota della cedolare secca applicabile, su opzione, a tali contratti, lasciando però, la possibilità di conservare l'aliquota ordinaria (21%) per 1 solo immobile destinato alla locazione breve.

Ambito oggettivo

- Locazioni brevi Si definiscono “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”. Sono assimilati alle locazioni brevi: • i contratti di sublocazione se stipulati alle condizioni che configurano una locazione breve (durata massima 30 giorni, eventuali servizi accessori, ecc.); • i contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi (c.d. “locazione del comodatario”), se stipulati alle condizioni che configurano una locazione breve (durata massima 30 giorni, eventuali servizi accessori, ecc.).

Natura imprenditoriale

- Esclusione La disciplina delle locazioni brevi è riservata ai contratti stipulati al di fuori dell'esercizio di impresa. Per espressa previsione normativa, la fornitura dei servizi di cambio biancheria e di pulizia dei locali non sono idonei, di per sé, a determinare la natura imprenditoriale delle locazioni brevi. Invece, a norma dell'art. 1 co. 595 della L. 178/2020, si presume la natura imprenditoriale in caso di destinazione alla locazione breve di più di 4 “appartamenti” per ciascun periodo di imposta. La natura imprenditoriale del locatore esclude in radice la riconducibilità del contratto di locazione alla “locazione breve”, nonché l'applicabilità della cedolare secca (art. 3 del DLgs. 23/2011).

Cedolare secca

- Aliquota al 26% La legge di bilancio 2024 prevede che, dall'1.1.2024, la cedolare secca trovi applicazione con l'aliquota del 26% in caso di opzione per la tassa piatta sulle locazioni brevi. Viene, però, precisato che l'aliquota resta pari al 21% “per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi a una unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi”.

In breve, dall'1.1.2024, la cedolare secca sulle locazioni brevi:

STUDIO BONTEMPELLI

Commercialisti

Dr. Mauro Bontempelli
Dr. Marco Garrone

- si applica con l'aliquota ordinaria del 21% sui redditi derivanti da un immobile individuato dal contribuente;
- si applica con l'aliquota del 26% sui redditi derivanti dalla locazione breve di altri immobili diversi da quello sopra indicato;
- non può applicarsi se il proprietario destina alla locazione breve più di 4 immobili nel periodo di imposta, perché, in tal caso, si ricade nell'esercizio di impresa, che è incompatibile tanto con la cedolare secca, quanto con la definizione di locazione breve. In ogni caso, posto che l'aliquota ordinaria, per le locazioni brevi, è stata fissata dall'1.1.2024 al 26% e la nuova norma specifica che la "riduzione" al 21% si applica su indicazione del contribuente in dichiarazione dei redditi, sembra che, in assenza di richiesta espressa, seppur in presenza di destinazione alla locazione breve di un solo immobile, questo sconterebbe la cedolare secca al 26%. **Ritenuta del 21% a titolo di acconto**

La normativa sulle locazioni brevi impone agli intermediari (soggetti 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), ove incassino canoni o corrispettivi di contratti di locazione breve o assimilati, oppure intervengano nel pagamento dei medesimi canoni o corrispettivi

- di operare in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario;
- versarla all'Erario ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97;
- operare la relativa certificazione ai sensi dell'art. 4 del DPR 322/98. La legge di bilancio 2024 non modifica l'ammontare della ritenuta (che resta, quindi, pari al 21% per tutte le locazioni brevi e non viene allineata alla nuova aliquota della cedolare secca del 26%), ma dispone che la ritenuta si ritiene sempre operata a titolo di acconto.

Dall'1.1.2024, la ritenuta operata dagli intermediari sulle locazioni brevi si ritiene sempre operata a titolo di acconto.

- **Adeguamento della normativa per gli intermediari non residenti**

Allo scopo di adeguare la normativa interna sulle locazioni brevi, vengono ridefiniti gli obblighi degli intermediari. In particolare:

- fermi restando gli obblighi per gli intermediari non residenti in Italia ma aventi una stabile organizzazione in Italia, che adempiono gli obblighi relativi alle locazioni brevi mediante la stabile organizzazione;

STUDIO BONTEMPELLI

Commercialisti

Dr. Mauro Bontempelli
Dr. Marco Garrone

- viene modificata la norma relativa agli intermediari residenti nell'Unione europea ma privi di una stabile organizzazione in Italia, i quali non saranno più obbligati a nominare un rappresentante fiscale (come imposto dalla norma previgente ritenuta dalla Corte UE contrastante con l'art. 56 del TFUE) ma potranno scegliere se adempiere agli obblighi di comunicazione, ritenuta e certificazione previsti dall'art. 4 del DL 50/2017, direttamente, oppure nominando, quale responsabile d'imposta, un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'art. 23 del DPR 600/73;
- viene prevista una nuova disposizione per gli intermediari residenti al di fuori dell'Unione europea, i quali adempiranno agli obblighi di comunicazione, ritenuta e certificazione previsti dall'art. 4 del DL 50/2017, mediante la stabile organizzazione situata in uno Stato membro UE, se ne sono dotati; oppure qualora siano riconosciuti privi di stabile organizzazione in uno Stato membro UE, dovranno nominare un rappresentante fiscale.

Imposizione della costituzione dei diritti reali immobiliari

L'art. 1 co. 92 lett. a) e b) della Legge di bilancio 2024 interviene sull'art. 9 co. 5 del TUIR, mitigando il principio di equiparazione tra cessione a titolo oneroso di immobili e costituzione/trasferimenti di diritti reali, applicandolo solo laddove le norme non prevedano diversamente. Inoltre, si introduce nell'art. 67 co. 1 lett. h) del TUIR la previsione secondo cui si tassano tra i redditi diversi non solo quelli derivanti dalla concessione del diritto di usufrutto su immobili, ma anche quelli "derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento".

(uso, usufrutto, abitazione, enfiteusi, superficie e servitù prediali).

Seguendo tale impostazione non assoggetta a tassazione il trasferimento dei diritti detenuti da più di 5 anni o per più di 10 anni per gli immobili che hanno beneficiato del c.d. "superbonus"; • prevede il calcolo della plusvalenza imponibile come differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo del diritto ceduto. Inoltre, previa richiesta al notaio, il cedente può richiedere l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF del 26% per la plusvalenza realizzata, da versare a cura del notaio tramite il modello F24 (art. 1 co. 496 della L. 266/2005).

4 Variazione catastale degli immobili oggetto di interventi superbonus

Con riguardo alle unità immobiliari oggetto di interventi che danno diritto al superbonus è consentito all'Agenzia delle Entrate di verificare se sia stata presentata la dichiarazione Docfa, anche al fine di eventuali variazioni della rendita catastale (art. 1 co. 86-87 della 8 Legge di

STUDIO BONTEMPELLI

Commercialisti

Dr. Mauro Bontempelli
Dr. Marco Garrone

bilancio 2024). Sono quindi previsti controlli sulle dichiarazioni Docfa che dovranno essere conformi ai lavori effettuati

5. Esenzione IMU per immobili posseduti e utilizzati da enti non commerciali

L'esenzione dall'IMU prevista dall'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 spetta se vi è la compresenza di:

- un requisito soggettivo, in quanto il soggetto passivo IMU deve qualificarsi come “ente non commerciale” ex art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR;
- un requisito oggettivo, ossia l'utilizzo dell'immobile, da parte dell'ente non commerciale possessore, per lo svolgimento, con modalità non commerciali secondo i criteri di cui agli artt. 3 e 4 del DM 200/2012, delle attività istituzionali elencate all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 (assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, religiose e di culto di cui all'art. 16 lett. a) della L. 222/85).

- Esenzione per gli immobili concessi in comodato

Viene precisato che la suddetta esenzione spetta anche per l'immobile che l'ente non commerciale proprietario (o titolare di un diritto reale di godimento) concede in comodato, purché:

- il comodatario sia un altro ente non commerciale, funzionalmente o strutturalmente collegato all'ente concedente;
- l'ente non commerciale comodatario svolga nell'immobile ricevuto esclusivamente le attività istituzionali individuate dall'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92, secondo modalità non commerciali.

Esenzione in assenza temporanea delle attività istituzionali

Viene altresì precisato che l'esenzione dall'IMU spetta anche in assenza di esercizio attuale delle attività istituzionali da parte dell'ente non commerciale, purché al contempo:

- l'immobile risulti comunque strumentale allo svolgimento delle predette attività;
- il mancato esercizio attuale delle attività istituzionali non determini la cessazione definitiva di tale strumentalità.

6. Proroga delle delibere per il 2023 per IMU e altri tributi locali

Limitatamente all'anno 2023, la Legge di bilancio 2024 dispone la proroga dei termini relativi alle delibere di approvazione delle aliquote e dei regolamenti IMU, ai sensi della quale:

- sono da considerare tempestive le delibere per l'anno 2023 inserite nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale entro il 30.11.2023 (in luogo del termine ordinario del 14.10.2023);
- le predette delibere devono essere pubblicate sul sito internet del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze entro il 15.1.2024 (in luogo del termine ordinario del 10.10.2023).

STUDIO BONTEMPELLI

Commercialisti

Dr. Mauro Bontempelli
Dr. Marco Garrone

La medesima proroga si applica, sempre limitatamente all'anno 2023, anche agli analoghi termini relativi alle delibere e ai regolamenti concernenti i tributi locali diversi dall'imposta di soggiorno, dall'addizionale comunale all'IRPEF e dall'IMU.

Termini di versamento della maggiore IMU dovuta

Se i predetti termini prorogati di inserimento e pubblicazione delle delibere IMU per il 2023 vengono rispettati, i regolamenti e le aliquote approvati con tali delibere sono efficaci per la determinazione dell'IMU dovuta per l'anno 2023. In tale ipotesi, può pertanto verificarsi che, rispetto all'imposta versata entro il 18.12.2023, risulti dovuto a titolo di IMU per il 2023 un importo:

- maggiore, nel qual caso la differenza di imposta va versata, senza applicare sanzioni e interessi, entro il 29.2.2024;
- minore, nel qual caso il rimborso dell'IMU versato in eccedenza spetta secondo le regole ordinarie, ai sensi dell'art. 1 co. 164 della L. 296/2006

Lo Studio resta a Vostra disposizione per ogni chiarimento necessario.

Studio Bontempelli
Commercialisti