

NOTIZIARIO

n.

10

2024

LA RETTIFICA IVA NEI CAMBI DI REGIME FISCALE

Analisi dei casi in cui tali rettifiche trovano applicazione e dei risvolti nella dichiarazione annuale
IVA 2024

LA NUOVA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

Analisi dei criteri definiti dal Decreto Legislativo di riforma in materia di fiscalità internazionale

LE NOVITA' PER LA CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI

Analisi delle principali novità

LA RETTIFICA IVA NEI CAMBI DI REGIME FISCALE

Ai **fini IVA**, il **passaggio al regime a forfait** comporta la **rettifica della detrazione** operata sugli **acquisti** negli **anni precedenti**. Allo stesso modo, il **passaggio al regime ordinario dal regime forfettario** comporta la possibilità di **recuperare l'imposta non detratta** negli esercizi precedenti.

Analizziamo i **casi** in cui trovano applicazione tali rettifiche e i risvolti nella **dichiarazione annuale IVA 2024**.

LA RETTIFICA IVA NEI CAMBI DI REGIME FISCALE	
PREMESSA	<p>Con l'innalzamento da 65.000 a 85.000 euro del limite di reddito per rientrare nel regime forfettario, ad opera della "Legge di Bilancio 2023"¹, si allarga la platea di contribuenti che sono passati nel nuovo regime forfettario dal 1° gennaio 2023.</p> <p>La convenienza del regime è da attribuire a:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ un calcolo forfettario delle imposte, ◆ a notevoli semplificazioni ai fini Iva. <p>Le imposte sostitutive dell'IRPEF, IRAP e addizionali regionali e comunali, vengono calcolate utilizzando un'aliquota del 15% (o 5% per le nuove attività) sul reddito imponibile determinato applicando una percentuale – coefficiente di redditività – diversa a seconda del codice Ateco che contraddistingue l'attività esercitata².</p>
REGOLE IVA REGIME FORFETTARIO	<p>Il regime dei contribuenti forfettari stabilisce che i contribuenti non addebitano l'Iva in rivalsa sulle fatture emesse, né esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni.</p> <p>Tali soggetti sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi contabili e dichiarativi³ ossia dalla:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ registrazione delle fatture emesse⁴; ◆ registrazione dei corrispettivi⁵;

¹ L. 197/2022.

² allegato 2 alla L. 145/2018.

³ previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972.

⁴ art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972.

⁵ art. 24 del medesimo D.P.R.

- ◆ registrazione degli acquisti⁶;
- ◆ tenuta e conservazione dei registri e documenti⁷, fatta eccezione per le fatture e i documenti di acquisto e le bollette doganali di importazione;
- ◆ dichiarazione e comunicazione annuale IVA⁸.



A partire **dal 01.07.2022**, i soggetti forfettari che nell'anno precedente hanno conseguito **ricavi**, ovvero percepito **compensi** ragguagliati ad anno, **superiori a euro 25.000**, sono tenuti alla **fatturazione elettronica**.

Dal 01.01.2024 l'obbligo di fatturazione elettronica è stato esteso a tutti i contribuenti forfettari.

I contribuenti che applicano il regime forfettario restano **soggetti agli obblighi** di:

- ◆ **conservazione** delle **fatture di acquisto** e delle **bollette doganali**;
- ◆ **certificazione** dei **corrispettivi**, fatta eccezione per specifiche attività esonerate⁹;
- ◆ **integrazione** delle **fatture** per le operazioni di cui risultano **debitori di imposta**, con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione dell'imposta relativa.

A seguito delle modifiche al regime forfettario, dal 01.01.2023 l'aver percepito ricavi o compensi per un importo **superiore al limite di 85.000 euro**, ma comunque **inferiore al limite di 100.000 euro**, **non pregiudica la permanenza nel regime forfettario nell'anno in cui avviene il superamento** (del limite di 85.000 euro), ma comporta la **fuoriuscita** dal regime medesimo **dall'anno successivo**, con conseguente applicazione del regime ordinario.

Il **superamento del limite di 100.000 euro**, invece, comporta l'**immediata cessazione del regime forfettario** a partire dal momento stesso del superamento e, conseguentemente, la **possibilità di rettificare** – nella



⁶ art. 25 del medesimo D.P.R.

⁷ art. 39 del medesimo D.P.R.

⁸ artt. 8 e 8-bis del D.P.R. n. 322 del 1998.

⁹ ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 696/1996 (purché, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972 – [risoluzione n. 108/E del 23.04.2009](#))

	dichiarazione IVA relativa all'anno del superamento – l'imposta non detratta in costanza di regime forfettario . Di seguito vediamo con quali modalità .				
PASSAGGIO DAL REGIME ORDINARIO AL REGIME FORFETTARIO	<p>I contribuenti che si trovano nella situazione di passare dal regime normale di detrazione dell'Iva sugli acquisti al regime di totale indetraibilità previsto per i forfettari, devono rettificare la detrazione dell'IVA operata in passato, nell'ultima dichiarazione annuale Iva relativa al periodo di "normale" attività.</p> <p>Nel caso di passaggio al regime forfettario a partire dal 01.01.2024, tale rettifica IVA dovrà essere effettuata nella dichiarazione annuale Iva 2024 riferita al periodo 2023, da presentare entro il 30.04.2024.</p> <p>La rettifica della detrazione IVA è richiesta limitatamente ai beni ceduti o non ancora utilizzati, e per i beni ammortizzabili se non sono trascorsi quattro anni dalla loro entrata in funzione.</p> <p> Non si tiene, comunque, conto dei beni di valore inferiore a 516,46 euro, né dei beni con coefficiente di ammortamento superiore al 25%.</p> <p>La rettifica dell'IVA riguarda anche i beni ammortizzabili immateriali¹⁰ (diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi, formule e informazioni o avviamento eccetera).</p> <p>Infine, i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili ed il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione.</p> <p>Ai fini della rettifica occorre predisporre un'apposita documentazione nella quale indicare, per categorie omogenee, la quantità ed i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale.</p> <p>Riepilogando, la rettifica della detrazione IVA opera come segue.</p> <table border="1" data-bbox="443 1594 1407 1809"> <thead> <tr> <th data-bbox="443 1594 794 1653">TIPOLOGIA DI BENE</th> <th data-bbox="794 1594 1407 1653">RETTIFICA IVA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="443 1653 794 1809">Beni ammortizzabili</td> <td data-bbox="794 1653 1407 1809"> Se non sono passati più di 4 anni Con esclusione di: ♦ beni di valore fino a 516,46 euro </td> </tr> </tbody> </table>	TIPOLOGIA DI BENE	RETTIFICA IVA	Beni ammortizzabili	Se non sono passati più di 4 anni Con esclusione di: ♦ beni di valore fino a 516,46 euro
	TIPOLOGIA DI BENE	RETTIFICA IVA			
Beni ammortizzabili	Se non sono passati più di 4 anni Con esclusione di: ♦ beni di valore fino a 516,46 euro				

¹⁰ di cui all'art. 103 del Tuir.

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ beni con aliquota di ammortamento superiore al 25%
Beni ammortizzabili immateriali¹¹	<p>Se non sono passati più di 4 anni</p> <p>Con esclusione di:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ beni di valore fino a 516,46 euro ◆ beni con aliquota di ammortamento superiore al 25%
Beni immobili ed aree fabbricabili	Se non sono passati più di 10 anni

Ipotizziamo il caso di un contribuente che nel **2024 acceda al regime forfettario** e che presenti, al 31.12.2023, la seguente situazione.

ANNO ENTRATA IN FUNZIONE	BENE AMMORTIZZABILE	VALORE	IVA	RECUPERO IVA	RECUPERO DETRAZIONE
2023	Macchinario	1.000	220	4/5	176
2022	Bene di costo < 516,46 euro*	400	88	3/5	-
2021	Computer	1.500	330	2/5	132
2020	Software*(ammortamento 33%)	3.000	660	-	-
2020	Cellulare con detrazione IVA limitata al 50%	1.500	330	1/5	33
2018	Macchinario	1.500	330	-	-
TOTALE RETTIFICA DETRAZIONE IVA					341

* Il bene di valore **inferiore a 516,46 euro** non deve esser preso in considerazione, così come non va considerato il bene con ammortamento **superiore al 25%**.

PASSAGGIO DAL REGIME FORFETTARIO

I contribuenti che **fuoriescono dal regime forfettario**, con decorrenza dall'anno successivo a seguito del **superamento della soglia di ricavi e compensi di 85.000**

¹¹ art. 103 del Tuir.

**AL REGIME
ORDINARIO**

euro, hanno diritto alla **rettifica dell'imposta non detratta** in costanza di regime¹², da **esporre nella dichiarazione IVA relativa al primo anno di applicazione delle regole ordinarie**. Il periodo d'imposta interessato dalla rettifica varia a seconda del limite di ricavi o compensi che viene superato.

Così, il superamento del limite di 85.000 euro nell'anno x (nel quale viene applicato il regime forfettario), implica che **l'eventuale rettifica dell'imposta non detratta sia esposta nella dichiarazione IVA relativa all'anno x+1** (primo anno di applicazione delle regole ordinarie), **da presentare nell'anno x+2**.

Il **superamento del limite di 100.000 euro nell'anno x**, invece, **implica che la rettifica dell'imposta non detratta sia esposta nella dichiarazione relativa allo stesso anno**, da presentare nell'anno x+1.

In **entrambi i casi**, la rettifica della detrazione è operata nel rispetto delle condizioni previste dalla norma¹³, in base alla quale:

- ◆ **se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività**, comportano la detrazione dell'imposta **in misura diversa** da quella già operata, la rettifica è eseguita **limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati** e, **per i beni ammortizzabili**, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione;
- ◆ **ai fini della rettifica, i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili** ed il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione;
- ◆ **le rettifiche delle detrazioni sono effettuate nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che le determinano**, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie.

Per effetto del superamento nel corso dell'anno X del limite di 85.000 euro (ma entro il limite di 100.000 euro), nella dichiarazione IVA dell'anno successivo x+1 potrà essere computata a credito in un'unica soluzione, l'imposta relativa:

- ◆ ai **beni** e ai **servizi** non ancora ceduti o **utilizzati al 31 dicembre dell'anno x**;

¹² secondo le condizioni previste dall'art. 19-bis2 del Decreto IVA.

¹³ nello specifico dall'art. 19-bis2 del decreto IVA.

- ◆ ai **beni ammortizzabili** (compresi i beni immateriali, quali ad esempio opere dell'ingegno, marchi, brevetti, know-how, diritti di concessione), **se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione** (dieci anni dalla data di acquisto o ultimazione per i fabbricati o porzioni di essi), con riferimento alle quote residue.



Andranno dettagliati su apposita documentazione, per **categorie omogenee**, la quantità, la natura e i valori dei predetti beni e servizi.

Si riportano, in seguito, alcuni esempi tratti dalla recente circolare¹⁴ dell'Agenzia delle Entrate in cui si forniscono chiarimenti (anche) in merito alla fuoriuscita dal regime forfettario e alla necessità di procedere con la rettifica della detrazione dell'imposta.

CASO 1

Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, il **caso di un professionista che nel mese di settembre 2023 abbia già fatturato e incassato compensi per 80.000 euro** e che nel mese di **ottobre emetta**, nell'ordine:

- ◆ la fattura n. x di 4.000 euro,
- ◆ la fattura n. y di 30.000 euro,
- ◆ la fattura n. z di 5.000 euro.

Il **20 novembre** è incassata la **fattura n. y di 30.000 euro**: ciò determina il **superamento del limite di 100.000 euro di compensi percepiti nel corso del 2023 e la fuoriuscita immediata dal regime forfettario**.

Di conseguenza, a partire da tale momento il professionista ex forfettario deve **applicare il regime IVA ordinario e deve assoggettare a IVA**, oltre alle fatture emesse successivamente all'incasso, **anche la fattura n. y che ha determinato lo sfioramento**.

Non devono, invece, **essere rettificate le fatture n. x e n. z**, emesse legittimamente senza IVA, **prima dell'incasso della fattura n. y** che ha causato la fuoriuscita dal regime forfettario, in ossequio a quanto disposto dalla relativa disciplina.

¹⁴ [circolare n. 32/E del 05.12.2023](#)

La **rettifica** conseguente all'esempio di cui sopra, va effettuata emettendo¹⁵ apposita **nota di variazione in aumento** (tramite SDI) a **integrazione della fattura originaria**, addebitando a titolo di rivalsa l'IVA dovuta. Dal momento dell'incasso della somma che ha comportato la fuoriuscita dal regime forfettario, il contribuente è tenuto a **istituire** gli appositi **registri**¹⁶, annotando le operazioni rilevanti ai fini IVA.

In ipotesi di superamento del limite di 100.000 euro in corso d'anno, **l'imposta non detratta in costanza di regime forfettario**, ai fini dell'eventuale rettifica, è indicata **nella dichiarazione IVA relativa all'anno del superamento**.

In particolare, il **passaggio dal regime forfettario a quello ordinario comporta la possibilità di rettifica dell'imposta sugli acquisti di beni ammortizzabili** (a determinate condizioni) e di beni e servizi non ancora ceduti, o non ancora utilizzati, al momento dell'incasso del corrispettivo dell'operazione che comporta il superamento del predetto limite.

Stante il cambiamento di regime in corso d'anno, la **rettifica dell'imposta non detratta va operata**, quindi, tenendo conto:

- ◆ **della natura dei beni acquistati** (capitale circolante ovvero cespiti ammortizzabili),
- ◆ ove necessario, del **periodo compreso** fra
 - ✓ la data dell'**acquisto**,
 - ✓ la data di **fuoriuscita dal regime forfettario**.



In tale ultimo caso, il calcolo della rettifica della detrazione va effettuato considerando il **numero dei mesi intercorrenti tra la data di acquisto del bene e quella di fuoriuscita dal regime forfettario**.

Si ipotizzi, a **titolo esemplificativo**, il caso di un **operatore commerciale** che **al 01.10.2023** (data in cui ha incassato un corrispettivo superando il limite di 100.000 euro di ricavi percepiti), abbia in magazzino beni invenduti per 12.200 euro (10.000 imponibile + 2.200 IVA).

In questo caso, **nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è avvenuto il**

¹⁵ ai sensi dell'art. 26, comma 1 del Decreto IVA

¹⁶ di cui agli artt. 23, 24 e 25 del decreto IVA.

mutamento di regime, l'operatore **rettifica in aumento l'imposta a credito per 2.200 euro**.

Se, inoltre, l'operatore commerciale ha acquistato il 01.07.2022 un **cespite ammortizzabile** (diverso dagli immobili) per 6.100 euro (5.000 imponibile + 1.100 IVA), nella medesima dichiarazione IVA **rettifica in aumento l'IVA a credito corrispondente ai quinti residui** ($1.100/5 = 220$ euro, da rapportare ai mesi nel 2023), vale a dire:

- ◆ **il quinto del 2023 rapportato ai mesi residui dell'anno** (55 euro),
- ◆ **i quinti pieni del triennio 2024-2026** (660 euro), per un totale di 715 euro.

Se, infine, al 01.10.2023 risultano **servizi non ancora fruiti**, consistenti, ad esempio, in un **leasing stipulato il 01.03.2023**, regolato con pagamenti semestrali anticipati (1° marzo - 1° settembre) per 3.660 euro (3.000 imponibile + 660 IVA), nella stessa dichiarazione IVA l'operatore commerciale **rettifica in aumento l'IVA a credito per:**

- ◆ **l'importo corrispondente ai mesi residui del 2023** (ottobre, novembre e dicembre = 3 mesi),
- ◆ **i mesi del 2024** (gennaio e febbraio = 2 mesi), vale a dire 550 euro.

CASO 2

Ipotizziamo il caso di un contribuente che nel **2023 acceda al regime ordinario perché fuoriuscito l'anno precedente dal regime forfettario** (perdita di uno dei requisiti previsti, **senza sfiorare i 100.000 euro di ricavi/compensi**);

Al 31.12.2022 si presenta la seguente situazione.

ANNO ENTRATA IN FUNZIONE	BENE AMMORTIZZABILE	VALORE	IVA	RECUPERO IVA	RECUPERO DETRAZIONE
2020	Computer	1.500	330	2/5	132
2019	Cellulare con detrazione IVA limitata al 50%	1.000	220	1/5	22
2018	Macchinario	1.500	330	-	-

		TOTALE RETTIFICA DETRAZIONE IVA ANNO 2023	154	
--	--	--	------------	--

LA NUOVA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

Il **Decreto Legislativo¹⁷ di riforma in materia di fiscalità internazionale**, ridefinisce, in parte, i criteri di collegamento della residenza fiscale delle persone fisiche.

Alla luce dell'intervento normativo, **a decorrere dal 1° gennaio 2024**, si considerano residenti le persone fisiche che **per la maggior parte del periodo d'imposta**, considerando anche le **frazioni di giorno**:

- ◆ hanno la **residenza ai sensi del Codice Civile**;
- ◆ hanno il **domicilio**, inteso come **luogo in cui si sviluppano**, in via principale, le **relazioni personali e familiari** della persona;
- ◆ sono **presenti** nel territorio dello Stato;
- ◆ sono **iscritte** per la maggior parte del periodo di imposta nelle **anagrafiche della popolazione residente**.

Tutti i suddetti **criteri, alternativi** tra loro, devono essere **verificati** per la **maggior parte del periodo di imposta**, tenendo conto anche degli eventuali **periodi non consecutivi**.

Di seguito, si analizzano i principali aspetti della riforma.

LA NUOVA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE	
PREMESSA	<p>Il Decreto Legislativo attuativo della Riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale, interviene¹⁸ sui criteri per la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche.</p> <p>Il Decreto, di fatto, sostituisce il previgente¹⁹ testo, apportando modifiche sostanziali.</p> <p>Tra le principali novità, come vedremo di seguito, si segnala:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ la specifico definizione di domicilio; ◆ lo specifico riferimento alla frazione di giorno; ◆ il concetto di presenza "fisica" sul territorio dello Stato.
IL COMPUTO DEI GIORNI E FRAZIONI DI GIORNO	<p>Il primo aspetto su cui vale la pena soffermarsi, è quello che attiene al computo dei giorni validi nei quali i vari requisiti devono manifestarsi.</p>

¹⁷ D.lgs. 209/2023 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 301 del 28.12.2023.

¹⁸ Modificando l'articolo, comma 2 del TUIR.

¹⁹ Dell'articolo 2, comma 2 "Soggetti passivi".

In questo senso, la nuova norma **non si esprime in numero di giorni**, ma resta, comunque, immutata la precedente definizione: “**maggior parte del periodo di imposta**”. In tal senso, rimangono validi i noti **183 giorni (184 negli anni bisestili)**.

Detta previsione, invero, risulta **coerente** con la **normativa generale** che è prevista nella stragrande **maggioranza dei Paesi** ai fini dell’effettivo periodo di **attribuzione della residenza fiscale**.



Il vero elemento di novità è la **precisazione** in merito al **calcolo** che, ora, deve tenere conto anche delle **frazioni di giorni** (senza specificare la durata minima di tali frazioni di giorni).

In proposito, si deve ritenere che **anche poche ore in differenti giorni** facciano **cumulo** fra loro e, laddove si **superi la metà di una giornata**, detta frazione conterà quale **giorno intero**.

In sostanza, nel conteggio si deve tenere conto dei **giorni di arrivo** e di **partenza** (per frazioni di giornata), nonché più in generale di **ogni periodo di interruzione** – anche breve – del tempo in cui l’attività è esercitata nello Stato, quali:

- ◆ **sabati;**
- ◆ **domeniche;**
- ◆ **festività;**
- ◆ **ferie;**
- ◆ **congedi per malattia** (o per **decesso** e **malattia** di un **familiare**);

eccetera.

In termini operativi, tutti i criteri devono essere verificati per la maggior parte del periodo di imposta, **tenendo conto anche dei periodi non consecutivi** (ma pur sempre all’interno del singolo periodo di imposta interessato).

**LA RESIDENZA
COME LUOGO DI
DIMORA
ABITUALE**

L’elemento concernente la **residenza** rimane **immutato** e ripropone sempre lo stesso concetto previsto dal Codice Civile²⁰.

La **residenza** risulta coincidere con la **dimora abituale** del soggetto in un dato luogo e resta, in proposito, connotata dai **soliti requisiti oggettivi e soggettivi**; la

²⁰ Articolo 43.

	<p>residenza potrà, quindi, ben essere diversa dal luogo eletto dalla persona quale proprio domicilio.</p> <p>Vale la pena segnalare che, come precisato negli anni da certa giurisprudenza di legittimità²¹, la residenza non viene meno per assenze più o meno prolungate, dovute alle particolari esigenze della vita moderna, quali ragioni di studio, di lavoro, di cura o di svago.</p>
<p>PRESENZA EFFETTIVA ANCHE DISCONTINUA</p>	<p>Il nuovo articolo²² inserisce tra i requisiti sostanziali l'effettiva presenza dell'interessato nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo di imposta.</p> <p>Trattasi di un'aggiunta agli altri requisiti indicati, posto che detto criterio non era menzionato nel testo previgente. In considerazione del fatto che su tale criterio, ad oggi, non vi è un'indicazione specifica, l'unica possibile interpretazione sembra essere quella strettamente letterale.</p> <p>Innanzitutto, giova ricordare che, anche in tal caso, la presenza può essere discontinua all'interno del periodo di imposta se, complessivamente, raggiunge il limite dei 183/184 giorni, computati anche per frazioni di giornata (come appena visto).</p> <p>A questo proposito, appare ragionevole presumere che la novità relativa al calcolo dei giorni per frazioni sia proprio collegata all'innovativa introduzione del requisito della presenza fisica effettiva nel territorio dello Stato.</p> <p>In un'ottica operativa, invero, appare assai arduo per un contribuente dimostrare la presenza fisica – come del resto lo sarebbe anche per l'Erario, se non fosse che ovviamente quest'ultimo gode della presunzione di legge, per cui l'inversione dell'onere probatorio ricade sempre a carico del cittadino/contribuente.</p>
<p>DOMICILIO QUALE CENTRO DELLE RELAZIONI PERSONALI E FAMILIARI</p>	<p>Una delle novità di maggior rilievo è sicuramente la precisazione relativa al significato che occorre dare al requisito del domicilio. Tale requisito, ora, non è più quello previsto dal Codice Civile²³, bensì esclusivamente quello di "luogo in</p>

²¹ Cassazione n. 435/1973.

²² Il nuovo comma 2 dell'art. 2 del Tuir.

²³ Articolo 43 C.C.

cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona."

Ciò che maggiormente preoccupa in una prospettiva operativa, attiene al **significato** che verrà dato al termine "relazioni personali", soprattutto dai **differenti organi giudicanti** delle Corti di Giustizia Tributaria e della stessa Cassazione al proprio interno.

In ogni caso, è opportuno **verificare cosa accade in pratica**.

A questo punto, le ipotesi possibili sono soltanto due:

- | | |
|-----------|---|
| 1) | il Legislatore italiano non intende conferire alcuna valenza agli interessi di lavoro della persona (ma questo, oltre che assolutamente illogico, sarebbe pure ingiusto e, soprattutto, non rispettoso della prassi internazionale e delle Convenzioni) |
| 2) | il Legislatore italiano, con la locuzione "relazioni personali", intende semplicemente ogni altro tipo di interesse al di fuori delle "relazioni familiari" strictu sensu; dunque, anche i rapporti economici e lavorativi |

A tal riguardo, tenuto conto anche di quanto espresso nella relazione illustrativa riguardo all'**intenzione** proclamata di **uniformarsi alle convenzioni internazionali**, sembrerebbe più probabile la **seconda ipotesi**.

In questo senso, infatti, gli interessi economici e lavorativi non sono mai esclusi da qualsivoglia nozione di domicilio – anzi, in genere è proprio questa la differenza principale tra la residenza e il domicilio.

**MANCATA
ISCRIZIONE AIRE
PRESUNZIONE
RELATIVA**

La **novità** destinata ad avere **maggiore impatto** sulla situazione attuale (anche in materia di **contenzioso**), è il **declassamento** della **condizione** relativa alla **mancata iscrizione all'AIRE**, da requisito formale imprescindibile a **mera presunzione di legge** relativa, suscettibile di prova contraria.

Innanzitutto, si ricorda che le **presunzioni** sono le **conseguenze** che la legge o il giudice traggono da un **fatto noto** per **risalire** a un **fatto ignorato**²⁴.

Le **presunzioni legali** dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite²⁵. Peraltro, dette presunzioni legali possono essere:

²⁴ Ex art. 2727 del Codice civile.

²⁵ Art. 2728 del Codice civile.

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ assolute, per le quali non è ammessa la prova contraria, ◆ relative, per le quali è consentito al contribuente di dimostrare l'insussistenza della pretesa impositiva. <p>In questo caso siamo evidentemente di fronte a una presunzione legale relativa, contro cui è ammessa – seppure non sempre semplice in pratica – la prova contraria (a carico del cittadino/contribuente).</p> <p>A fronte di ciò, è bene rammentare che la determinazione della residenza fiscale è prioritariamente determinata dagli altri requisiti formali e sostanziali, alternativi fra loro: di conseguenza, non ci si potrà certo limitare a fare affidamento soltanto sull'eventuale possibilità di produrre una prova contraria rispetto alla presunzione concernente la mancata iscrizione all'AIRE.</p>														
<p>SCHEMA DI CONFRONTO 2023 / 2024</p>	<p>In conclusione, a titolo esemplificativo, evidenziamo una sorta di tabella schematica di raffronto tra la versione “ante 1° gennaio 2024” e quella “post 31 dicembre 2023”, dell'art. 2, comma 2 del TUIR, onde facilitare l'immediata verifica delle novità introdotte dal nostro Legislatore.</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #d9e1f2;">NORMA IN VIGORE FINO AL 31.12.2023</th> <th style="background-color: #d9e1f2;">NORMA IN VIGORE DAL 01.01.2024</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="background-color: #d9e1f2; text-align: center;">Comma 2 dell'art. 2 del TUIR</td> <td style="background-color: #d9e1f2; text-align: center;">Comma 2 dell'art. 2 del TUIR</td> </tr> <tr> <td>Tempo: 183/184 giorni nel periodo di imposta</td> <td>Tempo: 183/184 giorni nel periodo di imposta (incluse le frazioni di giorno)</td> </tr> <tr> <td>Requisiti formali/sostanziali alternativi: <ul style="list-style-type: none"> ◆ residenza ex art. 43 del c.c. ◆ domicilio ex art. 43 c.c. ◆ mancata iscrizione AIRE </td> <td>Requisiti formali/sostanziali alternativi: <ul style="list-style-type: none"> ◆ residenza ex art. 43 del c.c. ◆ domicilio come centro delle relazioni personali e familiari ◆ presenza fisica </td> </tr> <tr> <td>PRESUNZIONE NON PREVISTA</td> <td>Presunzione legale relativa: mancata iscrizione AIRE</td> </tr> <tr> <td style="background-color: #d9e1f2; text-align: center;">Comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR</td> <td style="background-color: #d9e1f2; text-align: center;">Comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR</td> </tr> <tr> <td>Presunzione legale relativa: iscrizione AIRE cittadini italiani trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata (D.M. 04.05.1999)</td> <td>Presunzione legale relativa: iscrizione AIRE cittadini italiani trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata (D.M. 04.05.1999)</td> </tr> </tbody> </table>	NORMA IN VIGORE FINO AL 31.12.2023	NORMA IN VIGORE DAL 01.01.2024	Comma 2 dell'art. 2 del TUIR	Comma 2 dell'art. 2 del TUIR	Tempo: 183/184 giorni nel periodo di imposta	Tempo: 183/184 giorni nel periodo di imposta (incluse le frazioni di giorno)	Requisiti formali/sostanziali alternativi: <ul style="list-style-type: none"> ◆ residenza ex art. 43 del c.c. ◆ domicilio ex art. 43 c.c. ◆ mancata iscrizione AIRE 	Requisiti formali/sostanziali alternativi: <ul style="list-style-type: none"> ◆ residenza ex art. 43 del c.c. ◆ domicilio come centro delle relazioni personali e familiari ◆ presenza fisica 	PRESUNZIONE NON PREVISTA	Presunzione legale relativa: mancata iscrizione AIRE	Comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR	Comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR	Presunzione legale relativa: iscrizione AIRE cittadini italiani trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata (D.M. 04.05.1999)	Presunzione legale relativa: iscrizione AIRE cittadini italiani trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata (D.M. 04.05.1999)
NORMA IN VIGORE FINO AL 31.12.2023	NORMA IN VIGORE DAL 01.01.2024														
Comma 2 dell'art. 2 del TUIR	Comma 2 dell'art. 2 del TUIR														
Tempo: 183/184 giorni nel periodo di imposta	Tempo: 183/184 giorni nel periodo di imposta (incluse le frazioni di giorno)														
Requisiti formali/sostanziali alternativi: <ul style="list-style-type: none"> ◆ residenza ex art. 43 del c.c. ◆ domicilio ex art. 43 c.c. ◆ mancata iscrizione AIRE 	Requisiti formali/sostanziali alternativi: <ul style="list-style-type: none"> ◆ residenza ex art. 43 del c.c. ◆ domicilio come centro delle relazioni personali e familiari ◆ presenza fisica 														
PRESUNZIONE NON PREVISTA	Presunzione legale relativa: mancata iscrizione AIRE														
Comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR	Comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR														
Presunzione legale relativa: iscrizione AIRE cittadini italiani trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata (D.M. 04.05.1999)	Presunzione legale relativa: iscrizione AIRE cittadini italiani trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata (D.M. 04.05.1999)														

LE NOVITÀ PER LA CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI

Ai contratti di **locazione breve** è possibile **applicare** il regime della **cedolare secca**, in linea generale, per **non più di quattro appartamenti** per ciascun **periodo di imposta**.

La “**Legge di Bilancio 2024**” ha disposto una **rilevante modifica** per l'**aliquota** della **cedolare** su tali locazioni brevi.

In particolare, è prevista un'aliquota:

- ◆ **del 26%** "a regime";
- ◆ in misura **pari al 21%**, nell'ipotesi in cui la locazione riguardi un solo immobile destinato a locazione breve e, previa **indicazione** di tale **fabbricato** nella **dichiarazione dei redditi**.

Di seguito, si analizzano le principali novità.

LE NOVITÀ PER LA CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI	
PREMESSA	<p>La cedolare secca²⁶ sugli affitti rappresenta, per le persone fisiche, una tassazione alternativa a quella ordinaria e consiste, in particolare, nell'applicazione di un'imposta sostitutiva:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px auto; width: fit-content;"> <p style="text-align: center;">dell'IRPEF e relative addizionali</p> <hr style="border: 0; border-top: 1px solid black;"/> <p style="text-align: center;">delle imposte indirette cui sono soggetti i contratti di locazione (imposta di registro e di bollo)</p> </div> <p> Possono avvalersi della cedolare secca esclusivamente le persone fisiche che concedono un immobile in locazione a terzi che lo adibiscono a loro abitazione (no locazioni commerciali).</p>
SOGGETTI INTERESSATI	<p>Possono accedere al regime agevolato della cedolare secca esclusivamente le persone fisiche che percepiscono redditi immobiliari derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo non effettuate nell'esercizio di un'impresa, di un'arte o di una libera professione.</p> <p>In pratica, quindi, la cedolare secca è fruibile solamente dalle persone fisiche che detengono un immobile abitativo, a titolo di:</p>

²⁶ disciplinato dall'art. 3 del D.lgs. 23/2011 (“Decreto recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale”) e dal relativo [provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 07.04.2011](#).

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ proprietà; ◆ altro diritto reale di godimento, di cui l'ipotesi più frequente risulta essere quella dell'usufruttuario. In tale ipotesi, infatti, l'utilizzo dell'immobile e i relativi redditi da fabbricati percepiti con la locazione competono all'usufruttuario che, pertanto, risulta essere il soggetto abilitato ad esercitare l'opzione ed a beneficiare del nuovo regime di tassazione sostitutiva. <p>Alla luce di quanto detto, dunque, non possono accedere al regime agevolato della cedolare secca:</p> <table border="1" data-bbox="488 768 1385 1265"> <tr> <td>tutti i soggetti IRES²⁷</td> </tr> <tr> <td>le società di persone, comprese le società semplici</td> </tr> <tr> <td>gli imprenditori, relativamente ai canoni percepiti per la locazione dei c.d. immobili patrimonio²⁸</td> </tr> <tr> <td>le persone fisiche che concedono in locazione un immobile non utilizzato come civile abitazione dal locatario (ad esempio l'appartamento utilizzato dal conduttore come ufficio per la propria attività professionale)</td> </tr> <tr> <td>i condomini per gli immobili affittati ad uso abitativo, oggetto di proprietà condominiale (si pensi ad esempio all'appartamento di proprietà condominiale, affittato al portiere/custode)</td> </tr> </table>	tutti i soggetti IRES ²⁷	le società di persone , comprese le società semplici	gli imprenditori , relativamente ai canoni percepiti per la locazione dei c.d. immobili patrimonio ²⁸	le persone fisiche che concedono in locazione un immobile non utilizzato come civile abitazione dal locatario (ad esempio l'appartamento utilizzato dal conduttore come ufficio per la propria attività professionale)	i condomini per gli immobili affittati ad uso abitativo, oggetto di proprietà condominiale (si pensi ad esempio all'appartamento di proprietà condominiale, affittato al portiere/custode)
tutti i soggetti IRES ²⁷						
le società di persone , comprese le società semplici						
gli imprenditori , relativamente ai canoni percepiti per la locazione dei c.d. immobili patrimonio ²⁸						
le persone fisiche che concedono in locazione un immobile non utilizzato come civile abitazione dal locatario (ad esempio l'appartamento utilizzato dal conduttore come ufficio per la propria attività professionale)						
i condomini per gli immobili affittati ad uso abitativo, oggetto di proprietà condominiale (si pensi ad esempio all'appartamento di proprietà condominiale, affittato al portiere/custode)						
<p style="text-align: center;">IMMOBILI OGGETTO DELL'OPZIONE</p>	<p>L'opzione è consentita solamente nell'ipotesi in cui siano soddisfatte congiuntamente le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ l'unità immobiliare deve essere accatastata in una delle categorie abitative del gruppo A, esclusa però la A/10 (relativa a "uffici e studi privati"); ◆ la locazione deve essere ad uso abitativo. <p> Pertanto, la cedolare secca non può trovare applicazione in presenza di immobili che, nonostante risultino accatastati come "abitazione civile" (A/2), siano in realtà locati ad "uso ufficio" (A/10).</p> <p>Specularmente, l'opzione è esclusa anche nell'ipotesi in cui un immobile accatastato come "uso ufficio" (A/10) venga locato ad uso abitativo.</p>					

²⁷ in quanto il comma 1 dell'art. 3 del D.Lgs 23/2011 fa espresso riferimento alle persone fisiche.

²⁸ di cui all'art. 90 del TUIR.

<p>CONTRATTI DI LOCAZIONE INTERESSATI DAL REGIME DELLA CEDOLARE SECCA</p>	<p>In generale, le norme non fanno alcun riferimento a determinate tipologie di contratto, dunque, la cedolare secca è applicabile alle seguenti tipologie di contratto di locazione ad uso abitativo:</p> <table border="1" data-bbox="630 544 1241 817"> <tr> <td>contratto di locazione “libero”</td> </tr> <tr> <td>contratto di locazione “concordato”</td> </tr> <tr> <td>contratto di locazione transitorio</td> </tr> <tr> <td>contratto di locazione per studenti</td> </tr> <tr> <td>contratto di locazione ad uso turistico</td> </tr> </table>	contratto di locazione “ libero ”	contratto di locazione “ concordato ”	contratto di locazione transitorio	contratto di locazione per studenti	contratto di locazione ad uso turistico
contratto di locazione “ libero ”						
contratto di locazione “ concordato ”						
contratto di locazione transitorio						
contratto di locazione per studenti						
contratto di locazione ad uso turistico						
<p>EFFETTI IMPOSTE SUI REDDITI</p>	<p>L'imposta sostitutiva va applicata sull'intero canone di locazione, se questo è superiore alla rendita catastale rivalutata del 5%; in caso contrario, il reddito imponibile sarà determinato dalla rendita catastale così rivalutata.</p> <p>L'opzione per la cedolare secca da parte del locatore comporta l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'addizionale regionale e comunale nelle seguenti misure:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 21% sui canoni relativi a tutti i contratti di locazione (ad esclusione dei contratti a canone convenzionato), compresi quelli non soggetti a registrazione (contratti di durata non superiore a 30 giorni complessivi nell'anno – con aliquota 26% – come si vedrà meglio in seguito); ◆ 10% sui canoni relativi ad immobili locati a canone concordato²⁹. <p>Tale ultima aliquota si applica anche ai contratti con canone concordato stipulati per soddisfare esigenze abitative di studenti universitari³⁰.</p> <p>L'aliquota agevolata del 10% è applicabile a determinate condizioni³¹.</p>					
<p>ESERCIZIO DELL'OPZIONE</p>	<p>Il proprietario che sceglie il regime della cedolare secca deve, a pena di inefficacia della scelta fatta, comunicare preventivamente all'inquilino con lettera raccomandata:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ la scelta per l'applicazione della cedolare secca; 					

²⁹ ai sensi degli artt. 2, comma 3 e 8 della Legge 431/1998.

³⁰ art. 5, comma 2 della Legge 431/1998.

³¹ spetta in linea generale per i contratti relativi ad abitazioni ubicate nei Comuni di cui all'art. 1, comma 1, lettere a) e b) del D.L. 551/1988 e negli altri Comuni ad alta tensione abitativa individuati dal Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE).

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ la rinuncia alla facoltà di richiedere l'aggiornamento del canone di locazione, anche se contrattualmente previsto, a qualsiasi titolo, inclusa la variazione accertata dall'ISTAT dell'indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nell'anno precedente. <p>È escluso l'utilizzo della raccomandata consegnata a mano, anche con ricevuta sottoscritta dal conduttore e, in ogni caso, il mancato invio della raccomandata porta all'inapplicabilità del regime.</p> <p>L'opzione vincola il locatore all'applicazione della cedolare secca per l'intera durata del contratto – o per la residua parte di esso in caso di opzione esercitata nelle annualità successive – o della proroga.</p> <p> Il locatore, tuttavia, ha la facoltà di revocare l'opzione in ciascuna annualità successiva.</p> <p>L'eventuale revoca dovrà essere effettuata entro il termine previsto per il pagamento dell'imposta di registro relativa all'annualità di riferimento, cioè all'annualità per la quale si intende ritornare al regime ordinario, con contestuale pagamento dell'imposta.</p> <p>Resta salva la facoltà di esercitare l'opzione nelle annualità successive.</p>
<p>LOCAZIONI BREVI</p>	<p>Anche per il regime delle locazioni brevi è possibile applicare opzionalmente la cedolare secca ai canoni di locazione derivanti da contratti che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ abbiano ad oggetto immobili ad uso abitativo situati in Italia; ◆ siano di durata non superiore a 30 giorni; ◆ siano stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa. <p> Il regime fiscale delle locazioni brevi è applicabile solo in caso di destinazione alla locazione di non più di 4 appartamenti per ciascun periodo d'imposta; negli altri casi, pertanto, l'attività di locazione da chiunque esercitata si presume svolta in forma imprenditoriale³².</p>

³² ai sensi dell'art. 2082 del codice civile.

	<p>La disciplina delle locazioni brevi si applica ai contratti di durata non superiore a 30 giorni, termine che deve essere considerato in relazione ad ogni singola pattuizione contrattuale. Quindi, anche nel caso di più contratti stipulati nell'anno tra le stesse parti, occorre considerare ogni singolo contratto – fermo restando tuttavia che, se la durata delle locazioni che intervengono nell'anno tra le medesime parti sia complessivamente superiore a 30 giorni, devono essere posti in essere gli adempimenti connessi alla registrazione del contratto.</p> <p>Tale disciplina si applica:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ sia qualora i contratti siano stipulati direttamente fra locatore e conduttore; ◆ sia nel caso in cui i contratti vengano perfezionati con l'intervento di soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare (sia in agenzie immobiliari "fisiche" che attraverso la gestione di portali on-line), che mettono in contatto i potenziali conduttori e locatori. <p>Il contratto di locazione breve può avere ad oggetto, unitamente alla messa a disposizione dell'immobile abitativo, anche ulteriori servizi aggiuntivi che presentano una necessaria connessione con la finalità residenziale dell'immobile quali, ad esempio, la fornitura di biancheria e la pulizia dei locali nonché di altri servizi che corredano la messa a disposizione dell'immobile (utenze, wi-fi, aria condizionata eccetera).</p> <p>Al contrario, se i servizi aggiuntivi non presentano una connessione necessaria con la finalità residenziale dell'immobile (ad es. colazione, pasti, guide turistiche) la disciplina in esame non è applicabile.</p>
<p>INTERVENTO DI SOGGETTI CHE ESERCITANO ATTIVITÀ DI INTERMEDIAZIONE</p>	<p>Nel caso in cui i contratti di locazione breve siano stati conclusi con l'intervento di soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali on-line, si applica una ritenuta del 21% ai canoni di locazione qualora costoro intervengano nel pagamento o incassino i canoni o i corrispettivi derivanti dai contratti di locazione breve.</p> <p>La ritenuta:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ è effettuata nel momento in cui l'intermediario riversa le somme al locatore; ◆ si applica sull'ammontare lordo del canone o corrispettivo indicato nel contratto di locazione.

	<p>Eventuali penali, caparre o depositi cauzionali non sono assoggettati alla ritenuta in quanto somme di denaro ulteriori rispetto al corrispettivo.</p> <p>Nel corrispettivo lordo si devono considerare anche:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ le somme relative a spese per servizi aggiuntivi, tranne nel caso in cui esse siano direttamente sostenute dal conduttore o a lui riaddebitate dal locatore; ◆ l'ammontare della provvigione dovuta all'intermediario, se è trattenuta dall'intermediario sul canone dovuto al locatore in base al contratto.
<p>LE NOVITÀ DELLA LEGGE DI BILANCIO</p>	<p>La “Legge di Bilancio 2024”³³ è intervenuta sulla disciplina delle locazioni brevi, prevedendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ l'aumento dell'aliquota della cedolare secca al 26% per i contratti di locazione breve per i quali sia espressa l'opzione per l'imposizione sostitutiva; ◆ la possibilità di applicare l'aliquota in misura ridotta pari al 21% (che corrisponde all'aliquota ordinaria della cedolare secca), per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi a una unità immobiliare individuata dal contribuente in dichiarazione dei redditi. <p> In sostanza, in presenza di più immobili locati, la maggior aliquota del 26% trova applicazione con riferimento ai canoni relativi al secondo e/o terzo e/o quarto appartamento locato (il sopraesposto regime della cedolare secca è ammesso per la locazione breve di non più di 4 appartamenti).</p> <p>Deve evidenziarsi che la modifica prevista dalla “Legge di Bilancio 2024” riguarda esclusivamente le locazioni brevi; pertanto, per le “altre” locazioni, in caso di opzione per la cedolare secca, continua a trovare applicazione l'aliquota del 21% per tutti gli immobili locati.</p>
<p>OBBLIGHI PER GLI INTERMEDIARI CON SEDE NELLA UE</p>	<p>Al fine di adeguare l'ordinamento tributario nazionale alla sentenza c.d. “Airbnb”³⁴, il Legislatore è intervenuto³⁵ con riguardo ai soggetti non residenti che, mediante la gestione di portali telematici, incassano i canoni e corrispettivi, ovvero, intervengono nel pagamento dei canoni e corrispettivi.</p>

³³ l'art. 1, comma 63 della Legge 213/2023.

³⁴ della Corte di Giustizia UE nella causa C-83/21 del 22.12.2022.

³⁵ modificato l'art. 4, comma 5-bis del D.L. 50/2017.

La norma, così come modificata dalla “Legge di Bilancio 2024”, **differenzia** gli **obblighi di ritenuta** e **adempimenti fiscali** a seconda della **residenza degli intermediari** (in Italia, nell’Unione europea o fuori) e del fatto che siano o meno riconosciuti privi di una **stabile organizzazione** (volta a volta, in Italia o nell’Unione europea, come segue:

soggetto extra UE	con una stabile organizzazione in Italia ovvero in uno Stato UE adempie ai predetti obblighi tramite la stabile organizzazione
	privo di stabile organizzazione in uno Stato UE adempie agli 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 e corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve
soggetto UE	con una stabile organizzazione in Italia adempie ai predetti obblighi tramite la stabile organizzazione
	privo di stabile organizzazione in Italia può adempiere agli obblighi in esame direttamente ovvero tramite un rappresentante fiscale

Giuseppe Iannibelli