

REDDITO IMPRESA E IRAP

La Legge di bilancio 2021 e le modifiche alla disciplina delle locazioni brevi

di **Stefano Rossetti**

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ FISCALI DELLA LEGGE DI BILANCIO 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **Legge di bilancio 2021** ([articolo 1, comma 595, L. 178/2020](#)) ha modificato la disciplina fiscale delle locazioni brevi con la finalità di **tutelare i consumatori e la concorrenza**.

In particolare, è stato previsto che, a decorrere dal **1° gennaio 2021**, la disciplina delle locazioni brevi è applicabile solo in caso di destinazione alla locazione breve di **non più di 4 appartamenti per periodo d'imposta**, infatti il legislatore ha introdotto una **presunzione legale assoluta** (che quindi non ammette la prova contraria) in base alla quale l'attività di locazione di unità abitative in numero superiore a 4, nell'ambito dello stesso periodo d'imposta, si considera svolta **in forma imprenditoriale ai sensi dell'[articolo 2082 cod. civ.](#)**

Quindi il legislatore ha caratterizzato l'esercizio dell'attività di locazione in forma d'impresa mediante la previsione di un **connotato quantitativo**.

L'intervento normativo di fatto supera la previsione dell'**articolo 4, comma 3-bis, D.L. 50/2017** secondo cui "**con regolamento da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere definiti, ai fini del presente articolo, i criteri in base ai quali l'attività di locazione di cui al comma 1 del presente articolo si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza con l'articolo 2082 del codice civile e con la disciplina sui redditi di impresa di cui al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locate e alla durata delle locazioni in un anno solare**".

In considerazione della **mancata emanazione del regolamento** ex [articolo 17, comma 1, L. 400/1988](#), il legislatore ha provveduto:

- **ad individuare il limite entro il quale l'attività di locazione non si considera svolta non in forma d'impresa** ([articolo 1, comma 595 L. 178/2020](#));
- **ad abrogare l'articolo 4, comma 3-bis, D.L. 50/2017** ([articolo 1, comma 596, L. 178/2020](#)).

La scelta del legislatore di utilizzare lo strumento della legge per definire i criteri in base ai quali l'attività di locazione ex [articolo 4 D.L. 50/2017](#) si presume svolta in forma imprenditoriale, **probabilmente è da ricondurre alle criticità che sarebbero potute emergere, soprattutto in sede contenziosa, se fosse stato utilizzato lo strumento del regolamento ex articolo 17, comma 1, L. 400/1988.**

In tal modo, infatti, poteva risultare violato il **principio di riserva di legge ex articolo 23 Cost.**, secondo il quale *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*.

In linea generale soggiacciono al principio di riserva di legge le norme aventi carattere sostanziale, mentre ne **restano escluse le norme formali/procedimentali**, che disciplinano la fase attuativa e dinamica del prelievo fiscale.

Un discorso a parte meritano però **le c.d. norme parasostanziali** che, seppur appartenenti alla specie delle norme procedurali, incidono sull'*an* e sul *quantum* dell'obbligazione tributaria. Rientrano in questa categoria le norme che contengono presunzioni che potrebbero comportare un'imposizione più gravosa in virtù del meccanismo procedimentale.

Quindi, ad avviso di scrive, il legislatore, stante la natura di **norma parasostanziale** dell'[articolo 1, comma 595, L. 178/2020](#), ha preferito, in un'ottica prudenziale, **istituire la presunzione legale assoluta di svolgimento di attività locatizia in forma d'impresa in caso destinazione a locazione di un numero di immobili superiore a quattro** attraverso lo strumento della legge anziché il regolamento ex [articolo 17, comma 1, L. 400/1988](#).

Oltre alle riflessioni di carattere generale di cui sopra, l'ambito applicativo della presunzione in commento non appare chiaro, in particolare:

- **la presunzione opera solo nell'ipotesi in cui il contribuente “destini” alla locazione un numero di appartamenti superiore a quattro.** Quindi, secondo un'interpretazione letterale, sembra che il discrimine sia costituito dal **numero di appartamenti che potenzialmente possono essere locati** e non dal **numero di unità effettivamente locate** (un contribuente che possiede cinque appartamenti destinati alla locazione di cui solo tre locati in un periodo d'imposta esercita l'attività locatizia in forma d'impresa);
- **la norma, individuando le unità abitative oggetto di locazione, fa riferimento ad “appartamenti” quando invece l'articolo 4, comma 1, D.L. 50/2017 richiama gli “immobili ad uso abitativo”.** Non è chiaro se si tratta solo di un riferimento tecnico o si debba fare riferimento esclusivamente agli appartamenti ai fini della presunzione in esame;

- **lo *status* di imprenditore si può acquisire o perdere da un periodo d'imposta all'altro in base al numero di appartamenti destinati alla locazione breve.** Questo potrebbe ingenerare difficoltà operative nei contribuenti con conseguenti errori nella determinazione del corretto regime di tassazione applicabile.