

IMPOSTE INDIRETTE

Cedolare secca e riduzione del canone di locazione: alcuni chiarimenti di Telefisco

di Leonardo Pietrobon

L'applicazione del regime della cedolare secca è applicabile solo ed esclusivamente per le locazioni effettuate da persone fisiche a favore di altre persone fisiche, nonché la riduzione del canone di locazione è sempre esente da imposta di registro.

Questi sono due chiarimenti, o meglio conferme, che l'Agenzia delle Entrate ha fornito nel corso dell'appuntamento di Telefisco 2016.

Con riferimento al regime della **cedolare secca**, di cui all'articolo 3 del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, l'Agenzia **conferma quanto già indicato con la C.M. 26/E/2011**, secondo cui per l'applicazione della "cedolare secca" **occorre porre rilievo anche all'attività del conduttore**, restando **esclusi** dal regime i **contratti conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, ancorché detti immobili vengano utilizzati dal locatario per soddisfare le esigenze abitative** dei propri collaboratori o dipendenti.

A parere dell'Agenzia, quindi, la **finalità della locazione è irrilevante**, invece, risulta essere **condizione indispensabile la natura sia del locatore e sia del conduttore** che, come indicato nel citato documento di prassi e (ri)confermato nel corso di Telefisco, **devono essere due persone fisiche che rispettivamente detengono e utilizzano l'immobile abitativo per finalità abitative**. In altri termini, oltre al locatore, quale persona fisica (**non imprenditore, professionista o artista**) titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate, deve assumere tale "condizione" anche il conduttore.

La conferma di quanto già affermato con la **C.M. 26/E/2011** si è **ritenuta opportuna per effetto delle modifiche introdotte** al regime in commento **con l'articolo 9, comma 2, del D.L. 28 marzo 2014, n. 47**, con il quale è stato **esteso l'ambito applicativo della "cedolare secca"** ai contratti di locazione stipulati nei confronti di **cooperative edilizie o enti senza scopo di lucro** purché sublocate, tra l'altro, **a studenti universitari**. A tal proposito, l'Agenzia afferma che in tali ipotesi **l'estensione della cedolare secca è da ritenersi tassativamente circoscritta a tali soggetti e non in modo generalizzato** come, magari, poteva lasciar intendere un'eventuale interpretazione estensiva della citata norma.

In relazione alla **riduzione dei canoni di locazione**, l'Agenzia **riprende quanto stabilito con l'articolo 19, comma 1, del DL. 12 settembre 2014, n. 133**, convertito con la legge 11 novembre 2014, n. 164 (c.d. Sblocca Italia), secondo cui **l'eventuale accordo sottoscritto tra le**

parti del contratto di locazione risulta essere esente da imposta di registro e di bollo. Tale regime di esenzione trova applicazione:

- **sia nella circostanza che l'accordo di riduzione si riferisca all'intera durata del contratto**, ossia senza eventuale ripristino del canone stabilito originariamente;
- **e sia nel caso in cui la riduzione del canone sia temporanea.**

Il chiarimento di sicuro interesse riguarda tale ultima circostanza, in quanto, non era mai stata affrontata dall'Agenzia, nemmeno in occasione **della R.M. n. 60/E/2010**, con la quale aveva stabilito richiamando quanto deciso dalla **Corte di Cassazione con la sentenza 9 aprile 2003, n. 5576** che “le sole **variazioni del canone non sono di per sé indice di una novazione** di un rapporto di locazione, trattandosi di modificazioni accessorie della correlativa obbligazione...”, con la conseguente **esclusione dall'obbligo di registrazione entro trenta giorni dal raggiungimento dell'accordo**, ex art. 17 D.P.R. n. 131/1986.

Il regime di esenzione da imposta di registro e di bollo, invece, conclude l'Agenzia, **non si applica nel caso in cui successivamente alla riduzione del canone per l'intera durata residua del contratto, venga stabilito, mediante nuovo accordo, di riportare in canone al valore inizialmente accordato.** A titolo esemplificativo, nel caso in cui venga sottoscritto un contratto di locazione decorrente dalla data del 14.1.2014, con un canone annuo di € 12.000 e successivamente venga:

- **ipotesi a):** in data 14.1.2016, sottoscritto **un accordo che prevede la riduzione** del canone ad € 7.000 per i successivi 12 mesi (14.1.2016 – 13.1.2017) **e il ripristino del canone iniziale** ad € 12.000 dal 14.1.2017 fino a naturale scadenza, **l'accordo stipulato dalle parti è esente da imposta di registro e di bollo**, nonostante lo stesso preveda una iniziale riduzione e un successivo “ripristino” del canone;
- **ipotesi b):** in data 14.1.2016, sottoscritto **un accordo che prevede la riduzione** del canone ad € 7.000 **sino a naturale scadenza** e in data 14.1.2017 venga **stipulato un nuovo accordo per il ripristino del canone iniziale, determina l'esenzione per il primo accordo**, ossia quello relativo alla riduzione, ma **il pagamento dell'imposta di registro e di bollo per il secondo**, ossia quello di aumento del canone, con conseguente obbligo di registrazione dello stesso.