

## 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.