

Luigino Bottini



Dottore Commercialista – Revisore Legale

info@luiginobottini.com - www.luiginobottini.com

Contitalia S.r.l.

Centro Elaborazione Dati ed Elaborazione Paghe per conto terzi.

Via Nino Bixio 18/4 – Chiavari (Ge) – Tel. 0185.322469 - Fax 0185.313184

Via Strada Privata n. 2/A - Santa Maria del Taro - Tornolo (Pr)- Tel. 0525.80100

contital@contitalia.191.it

Circolare informativa 26/2020.

Chiavari, 18 maggio 2020.

Ai gentili Clienti

Ricontrattazione del canone di locazione

In considerazione dei numerosi quesiti che sono pervenuti alla Studio in ordine all'accordo di riduzione del canone di locazione di immobili a seguito dell'emergenza COVID-19, sintetizziamo a seguire gli adempimenti che occorre effettuare dal punto di vista civilistico e fiscale.

È utile premettere che l'art. 1322 c.c. riserva all'autonomia delle parti la possibilità di prevedere una sospensione o riduzione del canone di locazione. Tale facoltà riguarda sia le locazioni abitative, sia le locazioni commerciali, indipendentemente dalla categoria catastale dell'immobile.

In via generale, la registrazione dell'accordo deve essere effettuata entro 30 giorni dalla stipula ed è totalmente gratuita, non richiedendosi il pagamento né di bollo né di imposta di registro; ciò in quanto l'accordo raggiunto non costituisce una

novazione del contratto originario, come stabilito in più occasione dalla Corte di Cassazione.

La registrazione dell'accordo di riduzione del canone.

Dal punto di vista strettamente fiscale non sarebbe necessaria la registrazione, a meno che l'accordo di riduzione del canone venga formalizzato nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata. Ed infatti l'agenzia delle entrate nella risoluzione n. 60 del 28 giugno 2010 è stata chiara nell'affermare che "Non si ravvisa, in particolare, nell'accordo di riduzione del canone una ipotesi di risoluzione dell'originario rapporto contrattuale; secondo il consolidato orientamento della Cassazione, infatti, "...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 ... la novazione oggettiva del rapporto obbligatorio postula, infatti, il mutamento dell'oggetto o del titolo della prestazione, ex art. 1230 c.c."(cfr. sentenza della Corte di Cassazione, sez. III, del 9 aprile 2003, n. 5576).

Se ciò è vero, è altrettanto vero che è assolutamente necessario che l'accordo di riduzione del canone venga formalizzato per iscritto e portato a conoscenza dell'Agenzia delle entrate. E', infatti, la stessa citata Risoluzione n. 60/2010 che afferma "Pertanto, può rispondere ad esigenze probatorie la necessità di attribuire all'atto di modifica contrattuale la data certa di fronte ai terzi."

Dunque, per ovvi motivi connessi all'impatto in termini di tassazione ai fini delle imposte sui redditi, è evidente l'opportunità di procedere alla registrazione per dimostrare l'avvenuta riduzione del canone. Ai fini delle imposte sui redditi, infatti, l'articolo 26 del Tuir prevede che i redditi da locazione sono assoggettati a tassazione in base a quanto indicato nel contratto e non in base a ciò che si è incassato.

Ciò vale anche per l'Irap laddove il locatario sia soggetto a tale imposta.

La riduzione del canone in base all'accordo tra proprietario e inquilino, comporta, dunque, una minor imposta di registro (ove dovuta) e un minor reddito da tassare ai fini Irpef o della cedolare secca (21 o 10% a seconda se il contratto è o meno a

canone concordato), ovvero un minor reddito da tassare ai fini Ires e Irap. Anche per quanto concerne l'Iva, ove dovuta, il canone rileva per il nuovo importo.

Gli effetti della riduzione del canone sulla determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione, ai fini dell'imposta di registro, decorrono dall'annualità successiva a quella in cui è stata concordata la nuova misura del canone.

Le modifiche contrattuali che invece è obbligatorio registrare.

Per completezza d'argomento si fa presente che soltanto le cessioni, le proroghe e le risoluzioni del contratto originario, ai sensi degli articoli 3 e 17 del DPR n 131/86 (TU Registro), sono soggette a registrazione in termine fisso (anche se l'accordo è solo verbale). Solo in questi casi, la registrazione dell'atto integrativo al contratto di locazione originario sconta il versamento dell'imposta di registro in misura fissa di €. 67,00 da versare nel termine di 30 giorni.

Inoltre e per concludere, l'articolo 19 del T.U.R. prevede l'obbligo di registrare quegli eventi "che danno luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta ", e dunque gli accordi integrativi del canone di locazione, che comportano un aumento del canone e non, viceversa, quelli che prevedono una riduzione del medesimo.

La gestione operativa del nuovo accordo.

La registrazione dell'accordo di riduzione del canone non può essere fatta tramite i canali on line dell'agenzia delle Entrate (leggasi modello RLI), ma solo allo sportello presso il quale era stato registrato l'atto originario. Occorre informarsi sul territorio perché al momento in taluni uffici dell'agenzia delle entrate è inibito l'accesso, mentre in altri l'accesso è circoscritto a pochi giorni la settimana e in orari limitati. Resta il fatto che, al momento, l'adempimento della registrazione fruisce della generalizzata proroga derivante dalla pandemia e si potrà procedere con calma alla registrazione, anche al termine dell'emergenza da Coronavirus che, al momento, in via generale è fissata al 31 luglio, ma modulabile prima di allora con specifici atti normativi in relazione alla situazione contingente.

Nel caso di specie, l'art. 62, commi 1 e 6, del decreto-legge n.18/2020 dispone la sospensione degli adempimenti tributari in scadenza tra l'8 marzo e il 31 maggio

2020, adempimenti che potranno essere effettuati, senza sanzioni, entro il 30 giugno 2020 (Circolare agenzia entrate n. 8 del 3 aprile 2020).

La registrazione dell'accordo di riduzione del canone che, come già detto, non è soggetta al pagamento dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo (in ciò la Risoluzione n. 60/2010 che afferma il contrario è da considerarsi superata), al momento la si può fare tramite PEC o e-mail, indicando i propri riferimenti per essere contattati.

Alla PEC o e-mail occorre allegare:

- scansione dell'accordo di riduzione del canone in cui compaiono le firme del locatore e del locatario (nella redazione dell'accordo è necessario fare riferimento al contratto in essere, indicando i dati del locatore e del conduttore/inquilino, riportando il canone annuale inizialmente stabilito, l'ammontare ridotto concordato e il numero di mesi per i quali l'inquilino pagherà l'importo ridotto);
- modello 69 debitamente compilato e sottoscritto;
- dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, resa ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 445/2000, nella quale si dichiara il possesso dell'atto in originale e della conformità a questo della copia inviata all'ufficio competente, con contestuale assunzione dell'impegno a depositare l'originale al termine del periodo emergenziale;
- copia del documento di identità del richiedente la registrazione dell'accordo che deve essere lo stesso che ha sottoscritto la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

In una fac presente sul sito dell'Agenzia delle entrate, oltre a quanto precede viene raccomandato di specificare nella email indirizzata all'Ufficio che la registrazione è esente da imposte ai sensi dell'art. 19, comma 1 del D.P.R. n. 131/1986 (il quale dispone, come sopra detto, che vanno registrati solo eventi che incrementano il canone e non quelli che prevedono la sua riduzione).

L'ufficio, prosegue nella FAC affermando che il medesimo verificherà la correttezza della documentazione ed effettuerà la registrazione, comunicando gli estremi a chi l'ha richiesta (una volta terminato il periodo emergenziale, questi sarà tenuto a

depositare l'originale dell'accordo presso lo stesso ufficio, presumibilmente entro 20 giorni).

Con riferimento a quanto precede si osserva che se la procedura ora descritta è raccomandabile, dal momento che la registrazione come più volte detto dalla stessa Agenzia delle entrate non è obbligatoria ma occorre solo fornire con data certa la notizia all'agenzia della riduzione del canone, non si vede come non possa bastare (e avanzare) la PEC con tutti gli allegati sopra indicati.

Ferma la perplessità è bene comunque adeguarsi alle indicazioni fornite dall'agenzia, poiché evidentemente l'Agenzia nel ricevere la PEC non provvede a inserire nei propri archivi telematici la modifica del canone con il rischio concreto di ricevere a distanza di tempo una comunicazione in cui si eccepisce al locatario di aver dichiarato un canone di locazione inferiore a quello che risulta dagli archivi dell'agenzia, dovendo produrre nuovamente tutta la documentazione già trasmessa.

Il successivo accordo di ripristino del canone.

Da ultimo, l'agenzia delle entrate, nella circolare n. 12 dell'8 aprile 2016, ha chiarito che laddove la riduzione del canone rispetto al contratto originario è temporanea, allo scadere del termine fissato per la riduzione risultante dall'accordo, non occorre comunicare all'agenzia delle entrate alcunché. Viceversa, laddove l'accordo preveda una riduzione permanente del canone, se poi le parti intendano con successivo accordo incrementarlo, occorre procedere alla registrazione del nuovo accordo nei termini di legge.

Lo studio rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Cordiali saluti

Dott. Luigino Bottini