
Riduzione del canone di locazione: trattamento fiscale degli accordi tra locatore e locatario

di [Sandro Cerato](#)

Pubblicato il 30 Settembre 2013

è sempre più frequente il caso di riduzione di un canone di locazione per far fronte alla nuova realtà del mercato immobiliare: quali sono i costi fiscali, con particolare riguardo all'imposta di registro, di tale sconto contrattuale?

La difficile congiuntura economica ha reso necessario (in taluni casi) la conclusione di accordi di riduzione del canone di locazione commerciale al fine di consentire, comunque, la continuazione del contratto in essere: la riduzione del importo del canone di locazione potrebbe, infatti, consentire all'impresa affittuaria di superare un momento di particolare difficoltà, migliorando la propria liquidità aziendale.

Il caso di riduzione del canone previsto originariamente dal contratto di locazione, su base concordata tra le parti, presenta diversi aspetti di interesse di ordine pratico: la modifica del contratto produce, infatti, un effetto sia ai fini delle imposte dirette che delle imposte indirette dal momento che il canone di locazione originario viene ridotto.

Tali problematiche sono state affrontate e risolte con la risoluzione n. 60/E del 28 giugno 2010 nella quale è stato chiarito che non sussiste alcun obbligo, ai fini dell'imposta di registro, di comunicare, all'Amministrazione Finanziaria, l'accordo intervenuto tra il locatore ed il conduttore per la riduzione del canone di locazione dell'originario contratto.

Tale obbligo non sussiste poiché gli artt. 3 e 17 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (T.U.R.) individuano espressamente gli eventi successivi alla conclusione del contratto di locazione che devono essere autonomamente assoggettati a registrazione: si tratta, in particolare, degli atti di cessione, risoluzione, o di proroga del contratto.

I predetti atti dispositivi, anche se stipulati verbalmente o nella forma della scrittura privata non autenticata, devono essere registrati in termine fisso (€ 67) e la relativa imposta deve essere versata

entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento.

Pertanto, ai fini delle imposte d'atto, l'accordo di riduzione del canone inizialmente pattuito (a dispetto delle predette ipotesi di cessione, risoluzione o proroga del contratto) non è soggetto ad alcun obbligo di comunicazione all'Amministrazione Finanziaria.

Dello stesso avviso anche la giurisprudenza di legittimità (sentenza sez. III, 9 aprile 2003, n. 5576) secondo cui: "le sole variazioni del canone non sono di per sé indice di una novazione di un rapporto di locazione".

Peraltro, l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate la pattuizione della riduzione del canone di locazione deve escludersi anche in base a quanto disposto dall'art. 19, D.P.R. 131/1986 (T.U.R.):

" il verificarsi di eventi che ... diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro venti giorni, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa...".

Tra tali eventi (che danno luogo ad una rideterminazione dell'imposta) è annoverabile l'aumento contrattuale del canone di locazione, cui segue la liquidazione di una maggiore imposta di registro, mentre non vi può essere ricondotto un accordo che preveda la riduzione del canone e di conseguenza della base imponibile.

Alla luce di quanto appena argomentato, si giunge alla conclusione che l'accordo di riduzione del canone di locazione, nel rispetto di quanto disposto dal D.P.R. n. 131/1986 (T.U.R.) non deve essere registrato a meno che non venga effettuato nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata.

Tuttavia, il perfezionamento dell'accordo di riduzione del canone comporta, di fatto, la diminuzione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro, oltre che ai fini delle imposte dirette, e conseguentemente, la corresponsione di una minore imposta.

Per tale ragioni potrebbe essere necessario attribuire all'atto di modifica contrattuale la data certa di fronte ai terzi: tra i mezzi che il nostro ordinamento riconosce come idonei a conferire la certezza della data ad un atto, vi è la registrazione. La facoltà di registrare volontariamente l'atto di riduzione del canone di locazione consente, infatti, alle parti contraenti, di comunicare all'Amministrazione finanziaria il nuovo accordo, rendendolo certo di fronte ai terzi.

Sul punto, è bene precisare che, all'atto della registrazione volontaria di detto accordo emergono i seguenti profili fiscali:

- in sede di registrazione, occorrerà fare riferimento al contratto originario ed ai relativi estremi di registrazione;
- quanto all'imposta di registro dovuta, il punto II) della nota posta in calce all'art. 5 della Tariffa allegata al T.U.R. stabilisce che l'ammontare dell'imposta, per le locazioni e gli affitti di beni immobili non può essere inferiore alla misura fissa di euro 67, e questo importo si rende applicabile anche al caso in esame, che non concretizza una ipotesi contrattuale autonoma, ma si regge su un contratto di locazione già regolarmente registrato;
- ai fini dell'imposta di bollo, la scrittura privata con cui si riduce il canone di locazione, è soggetta, ai sensi del disposto di cui all'art. 2, della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, al tributo fin dall'origine nella misura di euro 16,00 per ciascun foglio (importo recentemente incrementato dalla legge di conversione del D.L. n. 43/2013);

Ad ogni modo, gli effetti della riduzione del canone di locazione sulla determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione, ai fini dell'imposta di registro, decorrono dall'anno successivo a quello in cui è stata concordata la nuova misura del canone: se, dunque, la riduzione del canone di locazione è stata prevista e registrata nel corso del corrente anno gli effetti matureranno, ai fini della concreta liquidazione dell'imposta di registro dovuta di anno in anno, solo a partire dall'annualità 2014.

Diversamente, invece, il nuovo corrispettivo assumerà rilevanza ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi, già a partire dal periodo d'imposta in cui lo stesso risulta pattuito, in ossequio ad un elementare principio di rispetto della concreta formazione del reddito e di attualità della stessa capacità contributiva di cui il reddito risulta l'espressione più caratterizzante.

30 settembre 2013

Sandro Cerato