



Direzione Centrale Normativa

Roma, 28 giugno 2010

OGGETTO: Interpello - Articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – registrazione dell'accordo di riduzione del canone di locazione – art. 5 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131

Con l'istanza di interpello in oggetto, concernente il trattamento fiscale applicabile all'accordo di riduzione del canone di locazione, é stato esposto il seguente

Quesito

TIZIA, in qualità di legale rappresentante della società ALFA s.a.s., con sede in ... , fa presente che tra detta società e la società BETA s.r.l., con sede in ... , è in corso un contratto di locazione di un immobile ad uso commerciale sito nel comune di

In relazione al contratto di locazione stipulato, il locatore ha espresso l'opzione per l'imponibilità IVA ed è stata effettuata la registrazione telematica il ... 2006, presso l'Ufficio locale di

L'istante precisa, altresì, che la società BETA è subentrata nel contratto, in qualità di nuovo conduttore, nel luglio del 2007 e di tale subentro è stata data tempestiva comunicazione all'Ufficio delle Entrate.

Considerata l'attuale crisi economica, in particolare del settore tessile, in cui si trovano ad operare le società predette, il conduttore BETA ha chiesto alla locatrice di ridurre il canone di locazione.

La società locatrice, intenzionata ad accogliere la richiesta del conduttore, chiede come debba essere formalizzato, ai fini fiscali, l'accordo di riduzione del canone.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante ritiene di dover presentare all'ufficio dell'Agenzia delle entrate “una comunicazione con marca da bollo da euro 14,62”, sottoscritta sia dal locatore che dal conduttore nella quale si richiamano gli estremi del contratto oggetto della modifica. Nella stessa comunicazione verrà indicata la misura ribassata del nuovo canone pattuito ed il periodo temporale in cui tale canone verrà mantenuto.

Alla comunicazione verrà allegata una copia del modello F 23 attestante l'avvenuto pagamento dell'imposta di registro nella misura di euro 67,00 per la registrazione della modifica della clausola contrattuale (nuovo canone).

A seguito della presentazione della comunicazione all'Agenzia delle entrate, il contribuente farà riferimento per la determinazione dell'imposta di registro dovuta per il rinnovo annuale al nuovo canone pattuito.

Ai fini dell'IVA, verrà, invece, applicata l'imposta del 20 per cento sul canone ribassato.

Nel caso in cui il conduttore divenisse esportatore abituale, invece, il canone non sarà più soggetto all'imposta sul valore aggiunto ma sarà applicata sulla fattura emessa una marca da bollo di euro 1,81.

Per quanto concerne, infine, le imposte sui redditi, TIZIA, rappresentante della società locatrice, precisa che, in seguito al nuovo accordo contrattuale, anche ai fini della determinazione del reddito prodotto dalla società, si farà riferimento alla nuova misura del canone ribassato.

Parere dell'Agenzia

Al fine di corrispondere al quesito proposto, occorre stabilire, in via preliminare, quali adempimenti devono essere posti in essere nell'ipotesi in cui le parti, modificando l'originario contratto di locazione stipulato, definiscano una riduzione del canone di locazione, e, in particolare, se sussista l'obbligo, ai fini dell'imposta di registro, di comunicare tale modifica all'amministrazione finanziaria.

Con specifico riferimento ai contratti di locazione, si ricorda che gli articoli 3 e 17 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), individuano in maniera esplicita gli eventi successivi alla conclusione del contratto di locazione che devono essere autonomamente assoggettati a registrazione. Si tratta delle cessioni, risoluzioni e proroghe dell'originario contratto che devono essere, pertanto, registrate in termine fisso anche se stipulati verbalmente o se il relativo contratto venga redatto nella forma della scrittura privata non autenticata.

In tali ipotesi, occorrerà procedere, ai sensi dell'articolo 17 del TUR, al versamento dell'imposta di registro entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento.

In base alle citate disposizioni, le parti contrattuali, che hanno inteso risolvere il contratto prima della naturale scadenza o che, pur mantenendo in vita il contratto originario, ne hanno modificato alcuni elementi, quali i soggetti o il termine finale di efficacia, sono, quindi obbligati a darne comunicazione all'Agenzia delle entrate pagando la relativa imposta.

A parere della scrivente, l'accordo di riduzione del canone inizialmente pattuito, oggetto della presente istanza di interpello, non sembra tuttavia riconducibile alle ipotesi, contemplate nei predetti articoli 3 e 17 del TUR, di cessione, risoluzione e proroga, anche tacita, del contratto.

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).

Deve, quindi, escludersi la riconducibilità dell'accordo di riduzione del canone tra gli eventi che devono obbligatoriamente essere portati a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria secondo le modalità di cui all'articolo 17 del TUR.

Né, d'altra parte, trova applicazione, nel caso di accordo di riduzione del canone, il principio sancito dall'articolo 19 del TUR, secondo cui è fatto obbligo alle parti contraenti, ai loro aventi causa e a coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione di denunciare entro venti giorni, dal loro verificarsi, gli *"...eventi...che diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta"*. Tra tali eventi, sicuramente 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.

In definitiva, l'accordo in esame non rientra nelle fattispecie contemplate dall'articolo 17 del TUR in quanto non concretizza una ipotesi di cessione, risoluzione o proroga dell'originario contratto di locazione, né nella previsione dettata dall'articolo 19 che impone di assoggettare a registrazione qualsiasi evento successivo alla registrazione che dia luogo ad una ulteriore liquidazione dell'imposta.

Deve, quindi, ritenersi che, fatta salva l'ipotesi in cui il predetto accordo di riduzione del canone venga formalizzato nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, non sussista in capo ai contraenti l'obbligo di comunicare all'Amministrazione finanziaria la modifica contrattuale intervenuta.

Si fa presente, tuttavia, che il perfezionamento dell'accordo di riduzione del canone può determinare, di fatto, la diminuzione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro (come pure ai fini delle imposte dirette), e

conseguentemente, la corresponsione di una minore imposta.

Pertanto, può rispondere ad esigenze probatorie la necessità di 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, che, ai sensi dell'articolo 18 del TUR, attesta l'esistenza degli atti ed attribuisce agli stessi data certa di fronte ai terzi a norma dell'articolo 2704 del codice civile.

Premesso quanto sopra, occorre rilevare che ai sensi dell'articolo 8 del TUR, anche in assenza di un obbligo di legge *“Chiunque vi abbia interesse può richiedere in qualsiasi momento, pagando la relativa imposta la registrazione di una atto”*.

La facoltà di registrare volontariamente il nuovo accordo consentirà, dunque, alle parti contraenti di rendere edotta l'Amministrazione finanziaria circa il nuovo accordo intervenuto tra le stesse, rendendolo certo di fronte ai terzi.

In occasione della registrazione, occorrerà naturalmente fare riferimento al contratto originario e ai relativi estremi di registrazione.

Circa la quantificazione dell'imposta relativa alla registrazione dell'accordo intervenuto, si ricorda che il punto II) della nota posta in calce all'articolo 5 della Tariffa allegata al TUR, 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”*.

Tenuto conto che l'accordo di riduzione del canone in esame non concretizza una ipotesi contrattuale autonoma ma accede ad un contratto di locazione già regolarmente registrato, deve ritenersi che la previsione dettata dal citato articolo 5 della Tariffa trovi applicazione anche con riferimento alla registrazione volontaria di detto accordo che sconterà, pertanto, l'imposta in misura pari ad euro 67,00.

Si rileva, altresì, che 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'articolo 2, della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642,

al tributo fin dall'origine nella misura di euro 14,62 per ogni foglio.

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

Il nuovo corrispettivo pattuito assumerà rilevanza anche ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi, fermo restando l'esercizio degli ordinari poteri di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Si precisa, infine, che qualora il conduttore assumesse lo status di esportatore abituale, sulle fatture emesse dal locatore, non recanti addebito di Iva, occorrerà applicare l'imposta di bollo nella misura di euro 1,81, ai sensi del disposto di cui all'articolo 13 della tariffa allegata al DPR n. 642 del 1972 (cfr. *ex plurimis* risoluzione del Ministero delle Finanze del 22 luglio 1975, prot. 432734; risoluzione del 23 marzo 2009, n. 73).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.