


Le locazioni

Adempimenti fiscali - II

IRES - IMU

 a cura di
Patrizia Clementi

Le guide operative di *exLege*

Le locazioni

Adempimenti fiscali - II

IRES - IMU

a cura di

Patrizia Clementi

SUPPLEMENTO AL N° 70 DI EX LEGE - POSTE ITALIANE SPA SPED. IN ABB.TO POSTALE DL
353/2003 (conv. in legge 27/02/2004 n. 46) art. 1 comma 1 LO/MI

Fonti normative

Legislazione

- D.P.R. 600/1973, art. 41-ter (accertamento locazioni)
- D.P.R. 601/1973, art. 6 (aliquota IRES ridotta)
- D.P.R. 917/1986 (TUIR), artt. 25-46 (redditi fondiari), art. 90 (proventi immobiliari) e 144 (redditi fondiari enti non commerciali)
- L. 662/1996, art. 3, c. 48 (rivalutazione rendita catastale)
- L. 392/1978, art. 12 (equo canone)
- L. 392/1978, artt. 27-42 (locazioni uso diverso)
- L. 431/1998 (disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo)
- D.Lgs. 79/2011, art. 53 (locazioni turistiche)
- D.M. 16.1.2017 - criteri generali per gli accordi locali per la stipula dei contratti di locazione a canone concordato
- D.Lgs. 504/1992
- L. 160/2019, art. 1, cc. 738-783
- D.Lgs. 471/1997, art. 13
- D.L. 133/2014 (conv. L. 262/2014), art. 19 (esenzione da bollo e registro per accordi di riduzione del canone)
- D.M. 16.1.2017 - criteri generali per la realizzazione degli accordi da definire in sede locale per la stipula dei contratti a canone concordato, nonché dei contratti transitori e dei contratti per studenti universitari

Prassi Agenzia delle entrate

- Circolare n. 150/E del 7.7.1999 (agevolazioni fiscali contratti a canone concordato)
- Risoluzione n. 144 del 31.12.2012 (determinazione imponibile locazioni fabbricati storico-artistici)

Giurisprudenza

- Sentenza Cassazione Civile, Sezioni Unite, 8.3.2019, n. 6882 (clausola traslativa di oneri tributari)

Ambito di analisi: i fabbricati della “sfera istituzionale”

Questa Guida Operativa si sofferma sugli aspetti fiscali delle locazioni immobiliari di cui ci siamo occupati, sotto il profilo civilistico, nel supplemento ad *exLege* n. 67; in questa Guida si tratta delle imposte dirette (IRES) e di quella comunale (IMU), mentre l'imposta di registro è stata trattata nel supplemento ad *exLege* n. 69.

Va precisato che sarà preso in considerazione il regime fiscale degli edifici concessi in locazione dalla parrocchia, dagli altri enti ecclesiastici e dagli enti non commerciali in generale limitatamente ai casi - che costituiscono la casistica prevalente - di fabbricati che l'ente detiene nella sua “sfera istituzionale” o in quanto non svolge alcuna attività commerciale ed è quindi in possesso del solo codice fiscale o perché, anche se svolge attività commerciali per le quali è titolare di un numero di partita IVA, non ha inserito gli immobili nella “sfera commerciale”.

In questi casi si applica la disciplina riguardante i soggetti non imprenditori con la conseguenza che le locazioni sono sempre escluse dal campo di applicazione dell'IVA, a prescindere:

- dalla categoria catastale dell'immobile; è ininfluente se oggetto del contratto è un immobile rientrante tra le categorie catastali A/10: uffici e studi privati, B: ad esempio collegi e convitti, uffici pubblici, scuole, biblioteche, musei, cappelle, magazzini sotterranei, C: immobili a destinazione commerciale ordinaria e varia, quali botteghe e negozi, laboratori, magazzini e locali di deposito, D: unità immobiliari con destinazione speciale, quali alberghi, opifici, case di cura ed ospedali con fine di lucro, banche e istituti di credito ed E: immobili a destinazione particolare, ad esempio fabbricati per speciali esigenze pubbliche. Si tratta dei cosiddetti immobili “strumentali per natura”, individuati dal secondo comma dell'articolo 43 del TUIR in quelli «*che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di una diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*», ma si tratta

di una definizione che riguarda esclusivamente «*gli immobili relativi ad imprese commerciali*» e non anche, quindi, quelli delle persone fisiche e degli enti non commerciali detenuti al di fuori della sfera commerciale;

- dalla natura del conduttore; non ha rilevanza che si tratti di un privato, di un'impresa o di un professionista.

I diversi contratti di locazione

La determinazione dell'imponibile fiscale è influenzata dalla tipologia di contratto di locazione; li riasumiamo brevemente.

a) Locazioni ad uso abitativo disciplinati dalla legge 431/1998

Per le locazioni ad uso abitativo sono previste quattro tipologie contrattuali, disciplinate dalla legge 431 del 1998:

- contratto a canone libero (art. 2, c. 1), nel quale le parti stabiliscono senza vincoli le condizioni di locazione (come il canone, le obbligazioni principali e accessorie), fatta eccezione per la durata minima di 4 anni più 4 di rinnovo;
- contratto a canone "concordato" (art. 2, c. 3), che ha una durata di 3 anni più 2 di rinnovo e deve essere stipulato in base ad accordi territoriali conclusi tra le associazioni rappresentative dei proprietari e dei conduttori;
- contratto di natura transitoria (art. 5, c. 1), che risponde ad oggettive esigenze del conduttore oppure del locatore, che giustificano una durata inferiore rispetto a quella prevista dalla legge (durata minima di un mese e di massimo diciotto mesi non rinnovabili);
- contratto per universitari (artt. 4-bis e 5, c. 2), che ha lo scopo di soddisfare le esigenze abitative degli studenti universitari fuori sede, cioè per gli iscritti a un corso di laurea, di perfezionamento o di specializzazione in un comune diverso da

quello d'appartenenza (durata minima di sei mesi e massimo di 3 anni, con rinnovo automatico).

Con riferimento ai contratti a canone concordato si tenga presente che le caratteristiche e le condizioni necessarie per la loro stipula sono state disciplinate originariamente a livello nazionale dal D.M. 30.12.2002 il quale ha demandato ai singoli enti locali la definizione delle fasce di oscillazione dei canoni di locazione suddivise in base alle caratteristiche del fabbricato oggetto di locazione. Il D.M. 16 gennaio 2017 ha sostituito il precedente decreto e ha definito i nuovi criteri per la determinazione dei canoni dei contratti di locazione concordati; viene inoltre aggiornata la modulistica da utilizzare per la stipula di questi contratti.

Le parti possono farsi assistere, nella definizione del canone effettivo, dalle rispettive organizzazioni sindacali, ma i contratti rimangono pienamente validi anche senza assistenza; inoltre le parti stesse possono, anche in un momento successivo, far attestare dalle organizzazioni sindacali la corrispondenza del contenuto economico e normativo del contratto all'accordo.

Si tenga presente che secondo la disciplina previgente l'assistenza da parte delle associazioni era un obbligo, mentre ora è una facoltà. Va tuttavia, considerato che un contratto "validato", impedirà qualunque discussione sulla congruità del canone e sulla spettanza delle eventuali agevolazioni fiscali.

In ogni caso, i contratti devono essere redatti sulla base del contratto tipo allegato A del Decreto e gli adeguamenti del canone non potranno essere superiori al 75% della variazione dell'indice ISTAT.

A differenza di quanto originariamente previsto i contratti a canone concordato possono riguardare abitazioni site in tutti i Comuni d'Italia e non più solamente in quelli ad "alta densità abitativa". In caso di inesistenza di accordo a livello locale, i valori da utilizzare sono stati disciplinati dal D.M. 14 luglio 2004 il quale ha previsto che:

- se i Comuni non hanno convocato le organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori, ov-

vero non sono stati aggiornati gli accordi territoriali, allora si applicano le fasce di oscillazione dei canoni risultanti dagli accordi previgenti già sottoscritti;

- se i Comuni non hanno mai definito gli accordi, si applicano gli accordi vigenti nel Comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale, anche situato in altra Regione.

Il D.M. 16 gennaio 2017 ha innovato anche i contratti di natura transitoria, che possono avere ad oggetto abitazioni site in qualunque Comune italiano, purché il contratto sia redatto sulla base della bozza (Allegato B al Decreto). Inoltre, la transitorietà deve essere motivata sulla base delle fattispecie disciplinate dall'accordo.

Esclusivamente per gli immobili ricadenti in Comuni con un numero di abitanti superiore a 10.000 come risultanti dai dati ufficiali dell'ultimo censimento, gli accordi individuano delle fasce di oscillazione all'interno delle quali devono essere ricompresi i canoni. In assenza di accordo a livello locale, si fa riferimento al disposto del D.M. 10 marzo 2006 che prevede si utilizzino i valori all'interno delle fasce di oscillazione previste dagli accordi vigenti nel Comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale, anche situato in altra Regione.

Il canone di locazione e la ripartizione degli oneri accessori sono, in ogni caso, rimessi alla contrattazione tra le parti se la durata del contratto è pari o inferiore a 30 giorni.

Il Decreto 16 gennaio 2017 ha apportato significative variazioni anche ai contratti per studenti universitari. Infatti, la loro stipula, sulla base del contratto tipo (Allegato C al Decreto) può avere ad oggetto immobili siti nei Comuni sede di università, di corsi universitari distaccati e di specializzazione e, comunque, di istituti di istruzione superiore ai sensi del Regio Decreto 31 agosto 1933, n. 1592 e Legge 21 dicembre 1999, n. 508, nonché nei Comuni limitrofi.

Anche in questo caso, in assenza di accordo a livello locale, si fa riferimento al D.M. 10 marzo 2006, il quale prevede che si utilizzino i valori dell'accordo stipulato

nel Comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale, anche situato in altra Regione.

b) Locazioni turistiche

Vi sono poi le locazioni turistiche, contratti ad uso abitativo caratterizzati dalla durata limitata nel tempo e avente finalità esclusivamente turistiche. Per questi contratti, a canone libero, non è prevista una durata minima, che può essere, pertanto, liberamente pattuita dalle parti; si possono stipulare contratti di lunga durata, ad es. annuale (c.d. “casa vacanza”), di breve durata, non superiore a 30 giorni (c.d. contratto “breve vacanza”) o anche per la durata di un solo fine settimana (c.d. contratto “weekend”). Vale la pena di ricordare che quando il contratto di locazione prevede, oltre alla locazione dell’immobile adibito ad uso turistico, anche la fornitura di servizi aggiuntivi (pulizia giornaliera, cambio di biancheria, vitto, servizi di ristorazione, colazione ecc.), si realizza un’attività di tipo alberghiero e non una semplice locazione immobiliare.

Queste locazioni, come previsto dall’articolo 53 del Codice del Turismo (D.Lgs. 79/2011), sono disciplinate dagli articoli 1571 e seguenti del Codice civile e dalle eventuali disposizioni delle singole leggi regionali.

c) Locazioni ad uso foresteria

Altro tipo di contratto è la locazione ad uso foresteria per il quale non esiste una disciplina specifica e, pertanto, occorre riferirsi alle norme del Codice civile (artt. 1571 ss.).

Si tratta di un contratto in cui il godimento dell’immobile è in capo ad un soggetto diverso da colui che risulta conduttore (ad esempio, la società stipula un contratto per un immobile da dare in uso ad un dipendente). In questo tipo di locazioni il canone e la durata sono liberamente determinabili dalle parti. Infine, possono ancora esistere i contratti cosiddetti “ad equo canone”, stipulati sulla base dell’ormai abrogato articolo 12 della legge 392 del 1978, ma prorogati dalle parti.

d) Locazioni ad uso diverso

Sono contratti ad “uso diverso da quello abitativo” quelli che riguardano immobili adibiti all’esercizio di attività industriali, commerciali, artigianali, di interesse turistico, di lavoro autonomo, oppure ad attività ricreative, assistenziali, culturali e scolastiche, disciplinati dalla legge 392 del 1978.

Sono contratti ad uso diverso anche quelli relativi ad immobili in cui sono ospitate sedi di partiti e sindacati e i contratti in cui il conduttore è lo Stato o un ente pubblico territoriale. La durata della locazione degli immobili adibiti ad attività industriali, commerciali, artigianali, turistiche o professionali non può essere inferiore a 6 anni, o a 9 anni se adibiti ad attività alberghiere. Il contratto si rinnova tacitamente alla scadenza per un ulteriore periodo (di 6 o di 9 anni), salvo tempestiva disdetta da comunicarsi, rispettivamente, almeno 12 o 18 mesi prima della scadenza, o qualora ricorra uno dei motivi previsti dalla legge. Possono tuttavia essere stipulati contratti di durata inferiore per locazioni stagionali oppure transitorie.

Il canone iniziale di locazione può essere liberamente determinato dalle parti, ma per gli anni successivi gli aumenti sono determinati dalla legge con frequenza annuale nel limite massimo del 75% della variazione dell’indice ISTAT.

Una particolarità di questi contratti che va tenuta presente per la sua onerosità è l’indennità per la perdita di avviamento: in caso di cessazione del rapporto (non determinata da risoluzione per inadempimento del conduttore o da un suo recesso) è dovuta al conduttore un’indennità (pari a 18 mensilità dell’ultimo canone corrisposto o 21 mensilità se l’immobile è utilizzato per attività alberghiere), purché i locali siano utilizzati per lo svolgimento di attività che comportano contatti diretti con il pubblico o siano destinati ad attività professionali.

L’indennità è raddoppiata qualora l’immobile venga, da chiunque, adibito all’esercizio della stessa attività o di attività incluse nella medesima tabella merceologica che siano affini a quella già esercitata dal con-

duzione uscente ed ove il nuovo esercizio venga iniziato entro un anno dalla cessazione del precedente.

La concessione in locazione di fabbricati o porzioni di fabbricato (fabbricati di civile abitazione o commerciali, industriali, artigianali, ecc.) ai fini delle imposte dirette costituisce presupposto per la tassazione e comporta l'obbligo della dichiarazione dei redditi (Quadro RB del Modello Redditi Enti non commerciali).

Per determinare il reddito imponibile si applica la disciplina dei redditi fondiari (artt. 25-46 del TUIR) e la norma, specifica per gli enti non commerciali di cui al primo comma dell'articolo 144 del TUIR (che rinvia all'articolo 90, c. 1).

Si evidenzia che, contrariamente a quanto avveniva in passato, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, la riduzione applicabile al canone di locazione risultante dal contratto non è più forfetaria, ma spetta, entro il limite del 15%, solo se sono state sostenute effettivamente spese per manutenzioni ordinarie e se queste sono rimaste a carico del proprietario; considerando che, di norma, le spese di manutenzione ordinaria sono a carico del conduttore, la base per il calcolo dell'imponibile è in pratica quasi sempre costituita dall'intero canone annuo di locazione.

Non costituiscono reddito, e devono quindi essere scomutate dal canone, le somme percepite a titolo di rimborso per spese di condominio, luce, acqua, gas, portiere, ascensore, riscaldamento e simili eventualmente incluse nel canone stesso.

Secondo i principi generali della categoria dei redditi fondiari ai fini della determinazione della base imponibile occorre fare riferimento al canone contrattualmente pattuito, indipendentemente dalla sua effettiva percezione, per l'individuazione del quale

L'imposta sui redditi (IRES)

Base imponibile ordinaria

si deve tenere conto anche della rivalutazione del canone in base all'indice ISTAT eventualmente patuita in contratto.

La base imponibile è determinata assumendo il maggior ammontare tra:

- il canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15 per cento dello stesso, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria,
- la rendita catastale rivalutata del 5%.

Qualora il contratto di locazione sia stipulato secondo la disciplina dell'equo canone si assoggetta a tassazione il canone di locazione eventualmente ridotto fino ad un massimo del 15 per cento dello stesso, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria.

**Base imponibile
ridotta
per le locazioni
ad equo canone**

L'articolo 8 comma 1 della legge n. 431 del 1998 dispone un'agevolazione fiscale in favore dei proprietari di immobili ad uso abitativo locati in base ad uno dei seguenti contratti:

- a canone "concordato" di durata di 3 anni più 2 di rinnovo (art. 2, c. 3), con riferimento agli immobili che si trovano nei comuni ad alta densità abitativa (i Comuni ad alta densità abitativa sono individuati dall'articolo 1 del D.L. 30 dicembre 1988, n. 551 (conv. L. 21.2.1989, n. 61; l'elenco di questi comuni si trova nelle Istruzioni alla dichiarazione dei redditi),
- per universitari (artt. 4-*bis* e 5, c. 2), a condizione che lo studente risulti iscritto ad un corso di laurea in un Comune diverso da quello di residenza, e che il contratto sia redatto in conformità ai contratti tipo promossi dai Comuni sede di Università, nel rispetto delle disposizioni indicate dal D.M.

**Base imponibile
ridotta per contratti
a canone concordato**

30 dicembre 2002,

- stipulati dagli enti locali in qualità di conduttori per soddisfare esigenze abitative di carattere transitorio (art. 1, c. 3).

Queste tipologie di contratti sono agevolate con una riduzione del 30% del canone annuo. La base imponibile, infatti, è determinata assumendo il 70% del maggior ammontare tra:

- il canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15 per cento dello stesso, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria,
- la rendita catastale rivalutata del 5%.

In pratica, come precisa la Circolare 150/E/1999 occorre:

- raffrontare la rendita catastale dell'immobile, rivalutata del 5%, con il canone contrattuale, eventualmente ridotto fino ad un massimo del 15% per spese di manutenzione,
- ridurre il maggiore tra i due importi al 30%.

Il Decreto Legislativo 42 del 2004 ("Codice dei beni culturali e del paesaggio"), individua le caratteristiche in presenza delle quali un immobile può essere definito di "interesse culturale" (cf art. 10).

Per gli enti ecclesiastici e gli altri enti senza fine di lucro, l'immobile si presume di interesse se è stato costruito da oltre 70 anni e il suo autore è morto.

Anche se vige la "presunzione di interesse" - e se gli immobili presuntivamente soggetti a tutela sono sottoposti a tutti i vincoli previsti dal Codice fintanto che l'eventuale verifica di interesse di cui all'articolo 12 non sia esperita con esito negativo - si raccomanda prudenza nell'applicazione delle agevolazioni; qualora non vi siano documenti che lo accertino esplicitamente (decreto di vincolo, verifica di interesse...) si abbia cura di verificare che vi sia almeno un documento della Soprintendenza che lo attesti indi-

**Base imponibile
ridotta per contratti
di fabbricati
storico-artistici**

rettamente (ad esempio, un'autorizzazione ad effettuare lavori di restauro).

In caso di locazione di fabbricati storico-artistici, il primo comma dell'articolo 144, attraverso il rinvio all'articolo 90, comma 1 del TUIR, stabilisce che la base imponibile è ridotta del 35%.

Pertanto, come precisato dalla Risoluzione n. 114/2012, la base imponibile è costituita dal maggior valore tra:

- il 65% del canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15 per cento dello stesso, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria,
- il 50% della rendita catastale rivalutata del 5%; l'articolo 144 del TUIR stabilisce infatti «*Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all'articolo 37, comma 1, è ridotto del 50 per cento [...]»* (c. 1).

Come illustrato nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-08349 del 31 ottobre 2012, nel caso in cui un immobile di interesse storico-artistico soggetto a tutela sia locato a canone concordato, oltre alla riduzione del 35% del canone di locazione, per determinare la base imponibile si applica anche l'ulteriore riduzione del 30%.

Rimborsi spese

Come anticipato sopra dalla base imponibile devono essere esclusi i rimborsi spese (ad esempio, i rimborsi relativi alle utenze) e gli oneri accessori (ad esempio, le spese di portineria, gli oneri condominiali) a condizione che essi non vengano conglobati nel canone, ma siano evidenziati a parte e che corrispondano alle spese effettivamente sostenute e documentate.

L'articolo 41-ter del D.P.R. 600/1973 introduce limiti al potere di rettifica dell'Agenzia delle entrate riguardo al valore dei canoni di locazione dichiarati ai fini delle imposte dirette stabilendo che l'attività di indagine, rettifica e accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria è esclusa se l'ammontare del canone di locazione relativo ad immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, risulta dichiarato in misura non inferiore al 10% del "valore automatico dell'immobile".

Il valore automatico è quello calcolato con il meccanismo dell'articolo 52 del D.P.R. 131/1986 che si ottiene moltiplicando la rendita catastale rivalutata del 5% per lo specifico coefficiente dipendente dalla categoria catastale del fabbricato; di seguito i coefficienti che tengono conto anche della rivalutazione catastale:

- 126 per i fabbricati del gruppo A (escluso A/10), C (escluso C/1),
- 63 per i fabbricati della categoria A/10 e del gruppo D,
- 42,84 per i fabbricati della categoria C/1 e del gruppo E,
- 176,40 per i fabbricati della categoria B,
- 115,5 per i fabbricati destinati ad abitazione principale.

Nell'ipotesi in cui il contratto di locazione non sia registrato opera una presunzione legale, che può essere superata da documentata prova contraria: l'esistenza del rapporto di locazione viene considerata sussistente anche per i quattro periodi d'imposta antecedenti quello nel corso del quale è accertato il rapporto stesso; ai fini della determinazione del reddito si presume, quale importo del canone, il 10% del valore automatico dell'immobile.

Le disposizioni sopra indicate non si applicano nel caso di contratti di locazione di immobili ad uso abitativo con canoni concordati fra le organizzazioni sindacali degli inquilini e dei proprietari (cf art. 1, c. 343, L. 311/2004).

Canoni non riscossi

Per i contratti di locazione in essere non assume generalmente rilevanza il fatto che il canone sia stato o meno effettivamente percepito essendo assoggettato a tassazione l'ammontare dei canoni contrattualmente spettanti nel periodo d'imposta.

Tuttavia, per i canoni relativi a locazioni abitative scaduti e non percepiti è prevista un'eccezione disciplinata diversamente a seconda che i relativi contratti siano stati stipulati prima o dopo il 1° gennaio 2020.

I canoni non riscossi relativi ai contratti stipulati prima di tale data non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Le imposte versate in precedenza sui canoni non percepiti danno diritto ad un credito di imposta.

I canoni non riscossi relativi a contratti stipulati dopo il 1° gennaio 2020 non concorrono a formare il reddito dal momento in cui viene intimato lo sfratto per morosità o venga formalizzata l'ingiunzione di pagamento. Per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti è riconosciuto un credito d'imposta di pari ammontare, a condizione che la situazione risulti accertata negli atti del procedimento.

In entrambi i casi quando è possibile sospendere la tassazione dei canoni non riscossi, la base imponibile è costituita dalla rendita catastale rivalutata.

Ecobonus, sisma bonus e bonus facciate

Si segnala, inoltre, che le spese sostenute dagli enti proprietari per la riqualificazione energetica, quelle per interventi antisismici e quelle per il rifacimento delle facciate degli immobili concessi in locazione non modificano la base imponibile, ma danno il diritto alla detrazione d'imposta nella misura stabilita dalla legge (dal 50% all'90% a seconda delle ipotesi);

le detrazioni (ecobonus, sisma bonus e bonus facciate) possono essere usufruite nella dichiarazione dei redditi (in quote costanti per 10 anni). Si vedano la Guide dell'Agazia delle entrate "Le agevolazioni fiscali per il risparmio energetico", "Sisma bonus: le detrazioni degli interventi antisismici" e "Bonus facciate" scaricabili dal sito nella Sezione "Guide Fiscali". Con il Decreto Rilancio, in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, viene inoltre previsto che il credito di imposta possa essere trasformato in sconto in fattura o essere ceduto a terzi, compresi gli istituti di credito e gli altri operatori finanziari. Su queste possibilità di utilizzo si attendono i provvedimenti attuativi.

Si ricorda che la detrazione di imposta per la semplice ristrutturazione edilizia riguarda solo le persone fisiche (detrazione da IRPEF) e non può mai essere utilizzata dalle parrocchie, dagli enti ecclesiastici e, in generale, dagli enti non commerciali che sono soggetti IRES.

Può accadere che, per motivi diversi (e la crisi economica generata dalla diffusione del *Covid-19* è l'esempio attuale di una di queste cause) le parti stabiliscano di ridurre il canone di locazione concordato nel contratto. In questi casi non vi è l'obbligo di provvedere a denunciare all'Amministrazione finanziaria la variazione attraverso la registrazione, a meno che la riduzione sia adottata con atto pubblico o scrittura privata autenticata.

Tuttavia, la registrazione dell'accordo è certamente consigliabile in quanto consente di informare l'Agazia della riduzione del canone e, di conseguenza, di ridurre la base imponibile su cui calcolare sia l'imposta di registro che le imposte sui redditi. Tantopiù che la registrazione dell'accordo di riduzione del canone di locazione non comporta oneri fiscali essendo esente sia dal bollo che dall'imposta di registro, a condizione che nell'accordo non siano contenute altre pattuizioni (art. 19, D.L. 133/2014).

Accordo di riduzione del canone

L'esenzione spetta anche nel caso in cui le parti concordino la riduzione del canone solo per un limitato periodo di durata del contratto, mentre viene meno nell'ipotesi in cui, successivamente alla registrazione dell'accordo che prevede la riduzione del canone per l'intera durata contrattuale, questo venga aumentato.

Aliquota IRES

L'aliquota IRES ordinaria è pari al 24%, ma va tenuto presente che in molti casi gli enti *non profit* possono usufruire della riduzione al 12% (cf art. 6, D.P.R. 601/1973). Rientrano tra i soggetti agevolati, purché dotati di personalità giuridica:

- parrocchie, diocesi, seminari, istituti religiosi, fondazioni di culto, associazioni di fedeli e, in generale, tutti gli enti ecclesiastici; la disposizione agevolativa, che fa riferimento agli «enti il cui fine è equiparato per legge a quello di beneficenza o di istruzione», si applica agli enti della Chiesa cattolica in forza della equiparazione prevista dall'articolo 7, comma 3 dell'Accordo di revisione del Concordato Lateranense, (L. 25 marzo 1985, n. 121) in cui è stabilito che «agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione»;
- enti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali.

Hanno inoltre diritto all'aliquota agevolata anche le ex IPAB (cf art. 4, c. 2, D.Lgs. 207/2001).

Con riferimento agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti va sottolineato che nella recente Riforma

del Terzo Settore possiamo trovare una conferma al loro diritto di dimezzare l'aliquota. Infatti l'articolo 89, comma 5 del D.Lgs. 117/2017 aggiunge un comma all'articolo 6 del D.P.R. 601/1973 in cui si afferma che l'aliquota dimezzata non si applica agli Enti del Terzo Settore, fatta eccezione per gli enti ecclesiastici che continuano ad applicarla per tutte le attività che non configurano come "Ramo" ETS: «*La riduzione non si applica agli enti iscritti al RUNTS. Ai soggetti di cui all'art. 4, c. 3 [...] iscritti nel RUNTS, la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'art. 5 del medesimo decreto legislativo*».

Sul proprietario dell'immobile concesso in locazione grava anche l'obbligo del versamento dell'IMU, o meglio della "nuova" IMU, entrata in vigore dal 1° gennaio di quest'anno e disciplinata dalla Legge di Bilancio 2020 (L. 160/2019, art. 1, cc. 738-783).

La nuova versione dell'IMU incorpora la TASI (Tassa sui servizi indivisibili), che viene soppressa.

Come in passato gli immobili concessi in locazione sono sempre imponibili; infatti, il comma 759 che elenca le ipotesi di esenzione per i fabbricati riproduce quelle già previste per la "vecchia" IMU attraverso il rinvio all'articolo 7 del Decreto Legislativo 504 del 1992, istitutivo dell'ICI.

Si segnala che in alcuni casi il contratto di locazione prevede che il conduttore debba rimborsare l'IMU al proprietario. La giurisprudenza intervenuta con riferimento a contratti di locazione ad uso diverso, ha giudicato lecita la clausola traslativa dell'onere tributario, ma ha anche stabilito che l'importo corrisposto a titolo di rimborso costituisce un'integrazione del canone di locazione (da assoggettare, quindi, a tassazione ai fini IRES).

L'Imposta Municipale Unica (IMU)

Nessuna novità neanche per il calcolo della base imponibile. Il comma 745 stabilisce che è costituita dal

Base imponibile

valore degli immobili; per i fabbricati iscritti in catasto e dotati di rendita è data dalla rendita catastale vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutata del 5% e moltiplicata per un coefficiente di rivalutazione che varia in funzione della sua categoria:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- 80 per i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10 e D/5;
- 65 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

Qualora in seguito ad interventi edilizi la rendita cambi in corso d'anno occorre utilizzare quella nuova con decorrenza dall'ultimazione dei lavori o, se anteriore, dalla data di utilizzo dell'immobile.

Agevolazioni

Come ricordato sopra la circostanza che i fabbricati siano concessi in locazione determina l'obbligo di pagare l'IMU; tuttavia la normativa prevede due agevolazioni:

- per le abitazioni locatate a canone concordato l'agevolazione consiste della riduzione del 25% dell'aliquota base deliberata dal comune (c. 760),
- per i fabbricati di interesse storico-artistico di cui all'articolo 10 del Decreto Legislativo 42/2004, l'agevolazione consiste nella riduzione della base imponibile al 50% (c. 747).

Versamenti e dichiarazioni

Il comma 763 conferma, solo per gli enti non commerciali, il versamento in tre rate: due di acconto, entro il 16 giugno e entro il 16 dicembre, ciascuna di

importo pari al 50% dell'IMU corrisposta nell'anno precedente, e la terza, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, da versare entro il 16 giugno dell'anno successivo.

Viene inoltre stabilito che gli enti non commerciali possono compensare, in sede di versamento, l'eventuale credito maturato nei confronti del comune, risultante dalle dichiarazioni presentate.

I versamenti devono essere effettuati con il Modello F24 o attraverso l'apposito Bollettino postale oppure utilizzando la piattaforma prevista dal Codice per l'amministrazione digitale e le altre modalità contemplate dallo stesso Codice (ad esempio PagoPa) (c. 765).

Il comma 770 stabilisce che gli enti non commerciali devono presentare la dichiarazione in via telematica entro il 30 giugno di ogni anno in ciò innovando rispetto al passato sotto due aspetti:

- la scadenza, anticipata rispetto al 31 dicembre,
- l'obbligo di presentare la dichiarazione tutti gli anni in quanto, per i soli enti non commerciali, essa non ha più effetto, in assenza di modifiche, anche per gli anni successivi.