



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**
Sede Nazionale
P.zza Armellini, 9/A – 00162 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

ISB in Europe

36-38 Rue Joseph II - B - 1000 Bruxelles
Tel. + 32.2-2307440 - Fax + 32.2-2307219
info@isbineurope.eu – www.isbineurope.eu

Divisione Economica e Sociale
Politiche fiscali e societarie

Circolare n. 15

Roma, 26 ottobre 2015

Oggetto: Tassazione dei canoni di locazione non riscossi relativi ad immobili ad uso commerciale – Sentenza della Corte costituzionale e la prassi dell'Agenzia delle Entrate – soluzioni operative

Sommario

1. PREMESSA	2
2. LA POSIZIONE DELLA CORTE COSTITUZIONALE	2
3. LA POSIZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE A SEGUITO DELLA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE.....	4
4. LE DISPOSIZIONI DEL CODICE CIVILE E DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE SULLA RISOLUZIONE DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE IN SINTESI.....	4
5. SOLUZIONI OPERATIVE ALLA LUCE DI QUANDO INDICATO NEI PARAGRAFI PRECEDENTI.....	6
5.1 PROVVEDIMENTO DI CONVALIDA DI SFRATTO PER MOROSITÀ	6
5.2. PROVVEDIMENTO DI CONVALIDA DI SFRATTO CON ACCERTAMENTO DI RISOLUZIONE CONTRATTUALE ANTECEDENTE.....	6
5.3 RISOLUZIONE DEL CONTRATTO PER CLAUSOLA RISOLUTIVA ESPRESSA SENZA RICORRERE AL GIUDICE	7
5.4 RISOLUZIONE DEL CONTRATTO PER INADEMPIMENTO	7

1. Premessa

Le locazioni di immobili diversi da quelli abitativi, sono stati oggetto e lo sono tutt'ora, di ampio contenzioso tributario a mente della controversa interpretazione della norma contenuta nell'art. 26 del TUIR.

L'articolo 26, comma 1, del TUIR prevede, infatti, che *“I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale (...) per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso”*.

La regola generale della tassabilità indipendentemente dall'incasso conosce poi una “attenuante” al successivo periodo del comma 1, dell'art. 26 del Tuir, la dove viene previsto che *“I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili **ad uso abitativo**, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore”*.

La norma, pertanto, fa esclusivo riferimento agli *“immobili ad uso abitativo”* senza nulla dire a proposito degli immobili ad uso commerciale. Il vuoto normativo è stato colmato dalla Corte costituzionale con una sentenza interpretativa del citato articolo 26 del TUIR. In sintesi secondo la suprema Corte, sotto il profilo di carattere generale, il canone di locazione è soggetto a tassazione solamente nelle ipotesi in cui è in vita un contratto di locazione da cui trae origine (vedi infra).

Tralasciando l'analisi del come il contribuente deve procedere alla determinazione del reddito da dichiarare e del confronto con la rendita catastale, preme in questa sede mettere in luce le possibili azioni in grado di minimizzare l'impatto delle disposizioni sopra riportate alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 362/2000 e della successiva prassi dell'Agenzia delle entrate (cfr Circolare 29 maggio 2014, n. 11), nonché sulla base delle indiscrezioni riguardo alle indicazioni che la Direzione Centrale Affari Legali, Contenzioso e Riscossione dell'Agenzia delle entrate ha impartito ai propri uffici territoriali.

2. La posizione della Corte costituzionale

La Corte costituzionale è stata interpellata proprio con riferimento alla legittimità costituzionale dell'articolo 26 del TUIR, la dove nel prevedere l'esclusione della



tassazione dei canoni di locazione non percepiti, sembra escludere quelli afferenti a contratti di locazione di immobili ad uso commerciale. La Corte costituzionale ha sancito la legittimità Costituzionale della norma nella considerazione di carattere generale, posta al di sopra anche della norma contenuta nell'articolo 26 del TUIR, secondo la quale il canone di locazione per essere tale deve trarre origine da un contratto di locazione in vita. Pertanto, qualora il contratto di locazione non sia più in vita a motivo di una risoluzione, non esisterà più alcun canone di locazione da sottoporre a tassazione a prescindere dalla natura dell'immobili sottostante.

Più in particolare, la Corte Costituzionale, espressasi con la sentenza del 26 luglio 2000, n. 362, ha affermato che *“anche per la determinazione del reddito fondiario di immobili ad uso commerciale locati “il riferimento al canone di locazione (anziché alla rendita catastale) potrà operare nel tempo solo fin quando risulterà in vita un contratto di locazione e quindi sarà dovuto un canone in senso tecnico. Quando, invece, la locazione (rapporto contrattuale) sia cessata per scadenza del termine (art. 1596 c.c.) ed il locatore pretenda la restituzione essendo in mora il locatario per il relativo obbligo, ovvero quando si sia verificata una qualsiasi causa di risoluzione del contratto, ivi comprese quelle di inadempimento in presenza di clausola risolutiva espressa e di dichiarazione di avvalersi della clausola (art. 1456 c.c.), o di risoluzione a seguito di diffida ad adempiere (art. 1454 c.c.), tale riferimento al reddito locativo non sarà più praticabile, tornando in vigore la regola generale”*.

Dietro questo importantissimo passo della sentenza della Corte Costituzionale, si possono trarre i seguenti principi interpretativi:

- 1) non deve considerarsi incostituzionale l'art. 26 del Tuir la dove esclude dalla previsione di esclusione della tassazione dei canoni non percepiti, i contratti di immobili ad uso commerciale;
- 2) il riferimento al canone di locazione (anziché alla rendita catastale) potrà operare nel tempo solo fin quando risulterà in vita un contratto di locazione e quindi sarà dovuto un canone in senso tecnico;
- 3) di converso, quando la locazione (rapporto contrattuale) sia cessata per scadenza del termine ed il locatore pretenda la restituzione essendo in mora il locatario per il relativo obbligo, ovvero quando si sia verificata una qualsiasi

si causa di risoluzione del contratto, il riferimento al reddito locativo non sarà più praticabile.

Alla luce della importante sentenza della Corte costituzionale, risulta pertanto fondamentale individuare quali sono le disposizioni del Codice civile che regolano la risoluzione dei contratti di locazione.

3. La posizione dell’Agenzia delle Entrate a seguito della sentenza della Corte costituzionale.

Prima passare al vaglio di alcuni consigli operativi per la gestione delle controversie in corso, ovvero per evitare l’istaurazione di nuove, è importante riassumere la prassi dell’Agenzia delle entrate emanata a seguito della sentenza della Corte costituzionale.

E’ vero, infatti, che l’Agenzia delle Entrate (cfr Circolare 29 maggio 2014, n. 11), accogliendo le indicazioni della Corte costituzionale, ha affermato che:

- il canone di immobili non abitativi, ancorché non percepito, va comunque dichiarato, nella misura in cui risulta dal contratto di locazione, fino a quando non intervenga una causa di risoluzione del contratto medesimo;
- il locatore può utilizzare tutti gli strumenti previsti dalla normativa per provocare la risoluzione del contratto di locazione (dalla clausola risolutiva espressa ex art. 1456 del codice civile, alla risoluzione a seguito di diffida ad adempiere ex art. 1454, alla azione di convalida di sfratto ex artt. 657 e ss del c.p.c....), al fine di far “riespandere” la regola generale di attribuzione del reddito fondiario basata sulla rendita catastale.

Si tratta di principi generali che meritano un successivo approfondimento (vedi “infra”), soprattutto perché, con riferimento ai procedimenti in corso, conviene ricordare che secondo la prassi dell’Agenzia delle entrate **le imposte assolte sui canoni dichiarati e non riscossi non potranno essere recuperate.**

4. Le disposizioni del Codice civile e del Codice di procedura civile sulla risoluzione dei contratti di locazione in sintesi

Come è stato ampiamente indicato nei paragrafi precedenti, i canoni di locazione di immobili ad uso commerciale, sono sottoposti a tassazione solamente fino a quando il contratto di locazione risulta essere efficace secondo le regole det-



tate dal codice civile. Pertanto, il passo successivo è di andare ad analizzare sinteticamente, quali sono le disposizioni del codice civile che regolano la risoluzione dei contratti per morosità.

Operativamente, il codice civile, prevede che il locatore, quando si trova a dover affrontare la morosità del conduttore, può:

- 1) ai sensi dell'art. 1454 c.c. intimare il conduttore ad adempiere entro un congruo termine (almeno 15 giorni), dichiarando che, decorso inutilmente detto termine, il contratto s'intenderà risolto. Si noti che il successivo art. 1455 c.c. prevede che il contratto non si può risolvere se l'inadempimento di una delle parti ha scarsa importanza (al riguardo la prassi invalsa in molti tribunali considera NON di scarsa importanza l'omissione di almeno 4 canoni);
- 2) ai sensi dell'art. 1456 c.c., il contratto di locazione può contenere la cosiddetta "*clausola risolutiva espressa*", accordo in base al quale la mancata esecuzione di una obbligazione secondo le modalità stabilite determina la risoluzione di diritto del contratto. L'articolo precisa inoltre, che la risoluzione opera di diritto quando la parte interessata dichiara all'altra che intende avvalersi della clausola;
- 3) ai sensi del comma 2, dell'art. 657 del Cpc, il locatore può intimare lo sfratto, con la contestuale citazione per convalida, dopo la scadenza del contratto, se, in virtù del contratto stesso o per effetto di atti o intimazioni precedenti, è esclusa la tacita riconduzione.

Quando il locatore attivi uno degli strumenti previsti al punto 1) o 2), crea i presupposti per risolvere il contratto, e l'eventuale azione giudiziaria successiva avrà il solo scopo di consentire al giudice di accertare la risoluzione.

La procedura giudiziale prevista al punto 3), non preceduta da alcuna delle azioni previste agli artt. 1454 e 1456 del c.c. produce l'effetto di ottenere il rilascio del bene ma anche quella di risolvere il contratto a far data dal momento della sentenza. Viceversa quando l'intimazione allo sfratto è stata preceduta dalle azioni previste dagli artt. 1454 e 1456 c.c., la sentenza di convalida accerta anche la risoluzione del contratto in un momento antecedente.

Infine va ricordato che le azioni di cui agli artt. 1454 e 1456 c.c. potrebbero non necessitare dell'intervento del giudice in quanto a fronte dell'azione del locatore



il conduttore ha riconsegnato l'immobile.

5. Soluzioni operative alla luce di quando indicato nei paragrafi precedenti.

Tutto ciò premesso, si ritiene utile evidenziare le situazioni più ricorrenti con i conseguenti effetti ai fini del venire meno dell'obbligo di dichiarare i canoni di locazione, anche alla luce delle indicazioni che, secondo delle indiscrezioni, sono state impartite alle sedi territoriali dell'Agenzia delle Entrate dalla Direzione Centrale Affari Legali, Contenzioso e Riscossione della medesima Agenzia delle Entrate.

Si consideri che, in ogni caso, i contribuenti potrebbero essere chiamati a fornire gli elementi che consentono la dimostrazione della risoluzione del contratto e la conseguente cessazione degli obblighi di dichiarazione dei canoni non riscossi come sopra descritti.

5.1 Provvedimento di convalida di sfratto per morosità

Nelle ipotesi nelle quali si arrivi direttamente al provvedimento di convalida dello sfratto per morosità, il locatore dovrà dichiarare i canoni fino alla data del provvedimento del giudice, in quanto solo dal quel momento il contratto civilisticamente può considerarsi risolto.

In questi casi, nelle ipotesi di verifica dell'Agenzia delle Entrate ovvero per l'annullamento di una eventuale contestazione in corso basta produrre copia del provvedimento giudiziale di convalida dello sfratto, anche attraverso l'istituto dell'autotutela o della mediazione.

5.2. Provvedimento di convalida di sfratto con accertamento di risoluzione contrattuale antecedente.

È il caso del locatore che ha attivato una delle procedure di cui agli artt. 1454 e 1456 c.c., e che successivamente ha dovuto ricorrere al tribunale per ottenere il rilascio dell'immobile. In questo caso la sentenza di convalida dello sfratto dovrebbe accertare (grazie alla documentazione fornita dalla parte), la risoluzione antecedente del contratto e quindi il locatore dovrà dichiarare i canoni non percepiti solo fino alla data di risoluzione del contratto e non a quella di convalida dello sfratto.

5.3 Risoluzione del contratto per clausola risolutiva espressa senza ricorrere al giudice

E' il caso in cui il locatore ha ricorso alla procedura di cui all'art. 1456 c.c. e successivamente è riuscito ad ottenere il rilascio dell'immobile. Secondo le regole dettate dal Codice civile si potrebbe ritenere che il contratto sia risolto dal momento a decorrere dal quale l'intenzione di rescindere il contratto è stata comunicata dal locatore alla controparte (trattasi di dichiarazione unilaterale ricezione e quindi l'effetto decorre dal momento della ricezione da parte del conduttore). Tuttavia, tenuto conto della posizione dell'Agenzia delle Entrate, volendo evitare un probabile contenzioso, si ritiene cautelativamente di considerare non soggetti a tassazione i canoni non percepiti a decorrere dal solo momento di rilascio effettivo dell'immobile. La prova dell'avvenuto rilascio dell'immobile può essere data dal verbale di rilascio o altro atto dal quale risulti che l'immobile non è più occupato dal conduttore.

5.4 Risoluzione del contratto per inadempimento

E' il caso in cui il locatore ha ricorso alla procedura di cui all'art. 1454 c.c. (perché ad es. nel contratto non era prevista la clausola di cui all'art. 1456 c.c.), e successivamente è riuscito ad ottenere il rilascio dell'immobile. Anche in tale casistica, civilisticamente, il contratto si intende risolto a decorrere dalla risoluzione del contratto che nel caso specifico è allo scadere del congruo termine per l'adempimento dell'obbligazione da parte della controparte (il termine decorre dal momento della ricezione da parte del conduttore). Tuttavia, tenuto conto della posizione dell'Agenzia delle Entrate, volendo evitare un probabile contenzioso, si ritiene cautelativamente di considerare non soggetti a tassazione i canoni non percepiti, a decorrere dal solo momento di rilascio effettivo dell'immobile. La prova dell'avvenuto rilascio dell'immobile può essere data dal verbale di rilascio o altro atto dal quale risulti che l'immobile non è più occupato dal conduttore.

(CC/contr_loc_imm)

