

Lavori di manutenzione a scomputo dei canoni: sono reddito in natura tassabile

03/03/2023 - Valerio Villoresi

Nel contratto di locazione è pattuita la riduzione dei canoni a fronte del sostenimento dei lavori di ristrutturazione dell'immobile da parte del conduttore e data la natura dei lavori stessi. In tal caso, non è corretta la compensazione tra canone e spese di ristrutturazione: serve un distinguo tra il canone di locazione "lordo", da un lato, e le spese di ristrutturazione, dall'altro, con distinto trattamento fiscale delle componenti (CGT 2° Lombardia 16 febbraio 2023 n. 641).

Massima

I **redditi fondiari** sono redditi presuntivi, o potenziali, che discendono direttamente dal possesso degli immobili. Tali redditi concorrono a formare il reddito imponibile in capo al locatore nel caso di accordo di riduzione del canone annuale a fronte di oneri di ristrutturazione sostenuti dal conduttore.

Il caso

Una contribuente persona fisica con la propria dichiarazione **Modello Unico PF** ha indicato nel **quadro RB** il canone derivante dalla locazione di un negozio ubicato in zona periferica a Milano sulla base della previsione contrattuale che prevedeva una riduzione temporanea a fronte di lavori di ristrutturazione a carico dell'inquilino. Il Centro Operativo di Pescara, nell'emettere il proprio **avviso di accertamento** (a seguito di segnalazione della Direzione Centrale Accertamento) ha rideterminato l'ammontare dei redditi senza considerare la riduzione temporanea di canone con conseguenti maggiore imposte **IRPEF** ed **Addizionale Regionale**.

La questione

La problematica che sottende il caso in discussione si pone solitamente quando il locatore è una persona fisica, tassata sul "**reddito fondiario**" senza possibilità di dedurre le **spese di manutenzione**. Se gli oneri di ristrutturazione sono delegati all'inquilino la fattispecie potrebbe integrare una operazione di tipo permutativo. In tal caso non è corretta la compensazione tra il canone e le spese di **ristrutturazione**, dovendosi invece distinguere tra il canone di locazione "lordo", da un lato, e le spese di ristrutturazione dall'altro, con distinto trattamento fiscale delle due componenti, ancorché possano poi essere legittimamente compensate tra le parti all'atto della regolazione dei pagamenti. Ne consegue che, dal punto di vista fiscale:

- il canone rileva per l'intero importo, in capo al locatore (sia ai fini delle **imposte dirette**, sia ai fini delle imposte **indirette**);

- le spese di ristrutturazione sono sostenute dal conduttore, che riceve i giustificativi di spesa a sé intestati, con le conseguenze a fini reddituali e ai fini **IVA** in base del regime fiscale cui soggiace il soggetto medesimo.

Su tale punto si è espressa la Cass. 12 luglio 2006 n. 15808 evidenziando tale fattispecie come **operazione permutativa**, con la conseguenza che nel caso esaminato in quella sede:

- il locatore è tenuto a fatturare l'intero canone originariamente pattuito (applicando il regime IVA previsto per i canoni di locazione);

- il conduttore è tenuto a fatturare il vantaggio recato al locatore per i lavori di ristrutturazione eseguiti (applicando, il regime IVA previsto per tale tipologia di lavori).

Viceversa, qualora il contratto di locazione preveda espressamente una **riduzione** del canone per alcuni periodi e ciò nell'intento di agevolare il conduttore nella fase iniziale dell'avvio dell'**attività imprenditoriale/professionale**, senza che esista alcuna precisa correlazione con lavori di ristrutturazione eseguiti a beneficio dell'immobile e della proprietà, l'Ufficio non può disconoscere la riduzione del canone e pretendere l'esistenza di un maggior reddito da fabbricati.

Le soluzioni giuridiche

Conformi alla sentenza in epigrafe

Cass. civ. 14 aprile 2022 n. 12254

Con riferimento alle imposte sui redditi, il reddito degli immobili locati per fini diversi da quello abitativo è individuato in relazione al reddito locativo fin quando risulta in vita un contratto di locazione. Pertanto, in relazione ai canoni non percepiti per morosità, essi costituiscono reddito tassabile, fino a che non intervenga la risoluzione del contratto o un provvedimento di convalida dello sfratto. In tali casi il criterio di imputazione del reddito di locazione degli immobili ad uso diverso è costituito dalla titolarità del diritto reale, a prescindere dalla sua effettiva percezione.

CTR Lombardia 14 settembre 2020 n. 2383

L'art. 6 DPR 917/86 recita al primo comma: “*I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari;* e al secondo comma: *I proventi conseguiti in sostituzione di redditocostituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti*”.

Esaminando il **contratto di affitto** di cui qui si discute appare chiaro, leggendo l'art. 8 dello stesso che “... anche in deroga all'art 1542 c.c. i miglioramenti e le addizioni eseguite dal conduttore resteranno a favore del locatore al termine della locazione per qualsiasi motivo.

All'art. 20, poi, si dice: “in considerazione dei lavori e delle migliorie che verranno eseguiti dal conduttore il canone di locazione come sopra previsto viene ridotto ...”

Alla luce del contratto è chiaro che i lavori e le migliorie che comportano una riduzione del canone resteranno, poi, a favore del locatore che ne beneficerà al termine della locazione.

Si tratta quindi di lavori sostitutivi del canone in denaro ma che hanno comunque valenza di reddito. Appare pertanto chiaro che bene ha fatto l'Ufficio a ritenere reddito quanto corrisposto dal locatario sotto forma di lavori di ristrutturazione. Tali lavori, che resteranno a favore del locatore, sono stati pattuiti quale forma sostitutiva del canone di locazione e come tali rientrano a pieno titolo nel canone stesso.

L'appello dell'Ufficio va pertanto accolto e di conseguenza va riformata la decisione impugnata.

CTR Lazio Roma 7 gennaio 2020 n. 17

(...) appare in *re ipsa* l'elusione commessa con il contratto di locazione alla medesima da parte del figlio di una villa a Guanzate (Como) della superficie catastale di mq. 754 con altro edificio annesso, sempre accatastato come villa per un complessivo canone annuo di €400,00,(€ 33,33 mensili), sia pure con l'**accollo** per la conduttrice dell'**IMU** e delle spese di manutenzione straordinaria, contratto del tutto al di fuori dei prezzi di mercato. Il seguito del tutto dettagliato dell'avviso di accertamento sta a dimostrare come l'Ufficio abbia raccolto tutte quelle **presunzioni gravi, precise e concordanti**, mentre l'appello nulla adduce in contrasto, se non mere asserzioni che non apportano alcun elemento concreto che possa seriamente contrastare gli ampi richiami dell'avviso di accertamento impugnato. Per le considerazioni ora esposte l'appello del contribuente è stato respinto.

CTR Umbria Perugia 17 luglio 2019 n. 177

L'appello del contribuente è fondato: nel contratto le parti hanno pattuito una riduzione del canone collegata a lavori di cura e miglioramento che il conduttore si impegnava ad eseguire (vi accedeva anche **garanzia fideiussoria**); non risultano iniziative per far constatare l'inadempimento di questa obbligazione aggiuntiva del conduttore; le dichiarazioni prodotte dal contribuente sul punto violano il divieto della **prova testimoniale** nel processo tributario; le parti hanno inserito nel contratto di locazione un patto con funzione permutativa che ha determinato sicuro vantaggio anche per il locatore con conseguente piena tassabilità del canone pattuito.

Difformi alla sentenza in epigrafe

CTR Lombardia Milano 4 giugno 2019 n. 2375

Nel contratto di locazione, oggetto di causa, era stato pattuito un canone annuo di € 33.600, ma, per i primi sei anni un canone ridotto in maniera crescente, vale a dire € 1.800 per i primi due anni, € 2.200 per gli ulteriori due anni, € 2.600,00 per gli ulteriori e successivi due anni. L'Ufficio aveva recuperato la differenza tra il canone concordato in via definitiva e quello concordato per i sei anni, in quanto l'Ufficio medesimo ha inteso che la riduzione del canone di locazione per i primi sei anni fosse stata disposta a titolo di compensazione per le **opere di adeguamento** dell'immobile effettuate dal

conduttore. L'Ufficio basa le sue conclusioni sull'art. 3 del contratto di locazione nel quale si parla di ammortamento delle spese sostenute da parte locataria. Tale affermazione va però chiaramente inquadrata nell'ambito dell'intero contratto. All'art. 1 dello stesso, infatti, al capoverso 8, si dice chiaramente che la società conduttrice è autorizzata ad eseguire nell'immobile tutti i **lavori di "iattazione"** del locale ritenuti "opportuni per un miglior espletamento dell'attività commerciale per la quale il locale è concesso in locazione". Al capoverso successivo si chiarisce che "Alla scadenza del contratto la parte conduttrice dovrà in ogni caso restituire l'immobile nel pristino stato".

Ancora a termini di contratto si evince che i locali erano pienamente "idonei" all'attività che il conduttore intendeva esercitare, quindi i lavori eseguiti nell'immobile stesso non erano funzionali alla locazione e non possono essere considerati parte del canone di locazione.

All'art. 12, poi, il contratto ribadisce che il conduttore dovrà ripristinare i locali come stabilito dall'art. 1 dello stesso contratto, altrimenti non verrà restituita la somma depositata a titolo di garanzia. Tali clausole non avrebbero senso se il contratto andasse interpretato come fa l'Ufficio. Posto, infatti, che i lavori eseguiti nei locali non sono necessari all'esercizio commerciale, come indicato al detto art. 9 del contratto, e che gli stessi non sono posti in essere per restare a miglioriora dei locali con vantaggio del locatore, ma, al contrario, devono essere eliminati per il ripristino dei locali stessi come stabilito dal contratto, è evidente che, non costituendo un vantaggio per il locatore, non possono essere considerati canoni di locazione.

L'uso atecnico della parola "**ammortamento**" da solo non può costituire base per un aumento del canone di locazione effettivamente percepito dal locatore. Ne consegue che il canone di locazione è concretamente quello dichiarato dal locatore a termini di contratto. (Accoglie l'appello del contribuente).

CTR Lazio Roma 29 maggio 2019 n. 3284

Il giudice tributario, investito del ricorso avverso un **atto di accertamento parziale** che si fonda su elementi presuntivi, è tenuto a valutare tali elementi al fine di stabilire se essi siano idonei, o meno, a fondare la presunzione di reddito o maggior reddito non dichiarato; gravando sul contribuente, nel primo caso, l'onere di provare il contrario (Cass. civ. 12 luglio 2006 n. 15808). Orbene, nella vicenda in esame la parte appellante - con la produzione della copia del contratto registrato - ha fornito convincente prova contraria, su base documentale, che confuta il maggior reddito da locazione contestato dall' Ufficio che si limita a giustificare la pretesa erariale solo sulla circostanza che la registrazione del contratto nella percentuale del 2% è avvenuta sull'intera somma di € 48.000,00. Inoltre, poiché il contratto è stato registrato dall'amministrazione finanziaria - condizione essenziale per la sua validità ed efficacia - la stessa era comunque a conoscenza che per il solo primo anno il reddito percepito dalla locazione dell'immobile sarebbe stato di € 24.000,00. La Commissione accoglie l'appello del contribuente.

Conclusione

La sentenza in epigrafe ha "ribaltato" le conclusioni del Giudice di primo grado (CTP Milano 20 gennaio 2021 n. 226). I lavori eseguiti (rifacimento pavimenti, demolizione controsoffitti e rivestimenti, nuove areature di accesso ai bagni e inserimento ventilazione forzata, nuovo impianto di condizionamento, adeguamento impianto idrico ed elettrico, modifica scala di accesso al soppalco) hanno avuto **natura permutativa** del corrispettivo in denaro previsto dal contratto.

CGT 2° Lombardia 16 febbraio 2023 n. 641

Art. 6 DPR 917/86

Art. 1582 c.c.

Utente: PVC STUDIO - mementopiu.it - 20.08.2023

© Copyright Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. 2023. Tutti i diritti riservati.