

## PROCEDURE

# Imposte dirette applicabili in caso di locazione di immobili<sup>(\*)</sup>

di Giuseppe Rebecca, Barbara Zancan e Alessandra Gamba<sup>(\*\*)</sup>

**La procedura riepiloga in forma tabellare il trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette applicabile alla locazione dei fabbricati. In particolare, vengono trattati i casi di concessione in locazione di immobili detenuti da soggetti non imprenditori e di immobili patrimoniali posseduti da imprese.**

## I. Premessa

Con il presente lavoro si effettua una sintesi dei profili fiscali ai fini delle imposte sui redditi relativi agli immobili (fabbricati o terreni) concessi in **locazione**.

Nello specifico, le tabelle riepilogano l'applicazione delle imposte sui redditi in relazione alla locazione di:

- **fabbricati** posseduti da parte di persone fisiche e società semplici;
- **terreni** posseduti da persone fisiche e società semplici;
- **immobili strumentali** e **patrimoniali** da parte di imprese.

Viene illustrato anche il regime della c.d. "**cedolare secca** sugli affitti" introdotto dal D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

<sup>(\*)</sup> Il presente è il quarto di una serie di articoli sulla cessione e locazione di terreni e fabbricati in pubblicazione sulla Rivista. Si vedano i primi tre, *Fabbricati: imposte indirette applicabili in caso di cessione e locazione*, in "il fisco" n. 10/2012, fascicolo n. 2, pag. 1529 e *Imposte indirette applicabili in caso di cessioni e locazioni immobiliari*, in "il fisco" n. 11/2012, fascicolo n. 2, pag. 1698, *Imposte dirette applicabili in caso di possesso o cessione di immobili*, in "il fisco" n. 12/2012, fascicolo n. 2, pag. 1861.

Le tabelle sono aggiornate al mese di febbraio del 2012.

<sup>(\*\*)</sup> Studio Rebecca & Associati, Dottori Commercialisti in Vicenza.

## LA TASSAZIONE DELLE LOCAZIONI

Tabella 24 - Locazione fabbricati da parte di persone fisiche e società semplici

Tipologia di immobile	Tipologia di contratto/Altro	Imponibile	Criterio	Norma e prassi	Accertamento
Fabbricati ad uso abitativo	Contratti a canone libero o transitori (L. 9 dicembre 1998, n. 431)	Per ogni singola unità immobiliare il valore maggiore tra la rendita catastale rivalutata del 5% e il canone risultante dal contratto di locazione ridotto forfettariamente del 15% (*)	Il canone di locazione è quello maturato nell'anno in base al contratto, eventualmente rivalutato in base all'indice Istat (se contratti infrannuali il canone da confrontare è quello relativo alla frazione di anno in cui il contratto è vigente)  L'importo da considerare è solo quello relativo alla locazione dell'immobile (no spese condominiali, utenze...)  Se previsto un unico canone per locazione di più immobili, la ripartizione del reddito tra le diverse unità immobiliari è effettuata proporzionalmente alle rendite delle singole unità (**)	Art. da 36 a 42 Tuir Quadro RB Unico 2012 PF Quadro CR8 per credito d'imposta per canoni non percepiti (***) Art. 26 Tuir	L'ufficio non può procedere ad accertamento ai fini delle imposte dirette quando il reddito dichiarato per l'immobile non è inferiore al maggiore tra: - canone di locazione come da contratto ridotto del 15%; - 10% del valore dell'immobile determinato moltiplicando la rendita catastale con coefficienti previsti dall'art. 52 del D.P.R. 131/1986 (Art. 1, commi 342 e 343 L. 311/2004 (Finanziaria 2005))
	Contratti "assistiti" (cioè stipulati con l'intervento delle organizzazioni di categoria dei proprietari di fabbricati e degli inquilini - C.M. 7 Luglio 1999 n. 150/E - C.M. 14 Giugno 2001 n. 55/E) o per studenti universitari	Per ogni singola unità immobiliare il valore maggiore tra la rendita catastale rivalutata del 5% e il canone risultante dal contratto di locazione ridotto forfettariamente del 15% (*), come nel caso precedente. È prevista un'agevolazione che consiste in una ulteriore riduzione del reddito pari al 30% che deve essere calcolata dopo aver posto a confronto il canone di locazione ridotto del 15% e la rendita catastale rivalutata	Il canone di locazione è quello maturato nell'anno in base al contratto, eventualmente rivalutato in base all'indice Istat (se contratti infrannuali il canone da confrontare è quello relativo alla frazione di anno in cui il contratto è vigente)  L'importo da considerare è solo quello relativo alla locazione dell'immobile (no spese condominiali, utenze...)  Se previsto un unico canone per locazione di più immobili, la ripartizione del reddito tra le diverse unità immobiliari è effettuata proporzionalmente alle rendite delle singole unità (**)	Art. da 36 a 42 Tuir Quadro RB Unico 2012 PF Quadro CR8 per credito d'imposta per canoni non percepiti (***) Art. 26 Tuir	L'ufficio non può procedere ad accertamento ai fini delle imposte dirette quando il reddito dichiarato per l'immobile non è inferiore al maggiore tra: - canone di locazione come da contratto ridotto del 15%; - 10% del valore dell'immobile determinato moltiplicando la rendita catastale con coefficienti previsti dall'art. 52 del D.P.R. 131/1986 (Art. 1, commi 342 e 343 L. 311/2004 (Finanziaria 2005))  Tale disposizione non trova applicazione nel caso di contratti ad uso abitativo redatti e registrati ai sensi degli artt. 2, comma 3 e 4, commi 2 e 3, della L. 431/1998

(\*) Per i soli fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, la riduzione forfettaria è aumentata al 25%.

(\*\*) Istruzioni "Quadro RB Unico 2012 PF".

(\*\*\*) In presenza di contratti non scaduti e non risolti, relativi a fabbricati locati ad uso abitativo, i canoni scaduti e non percepiti sono comunque assoggettati a tassazione, fino al momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Solo dopo aver ottenuto la convalida dello sfratto il locatore può omettere di indicare i canoni nel quadro RB della dichiarazione dei redditi, per la quale non è decorso il termine di presentazione. Successivamente, il locatore potrà recuperare le imposte pagate negli anni precedenti sui canoni non incassati mediante l'utilizzo del credito d'imposta.

Esempio. Canone d'affitto "convenzionale" pari a euro 4.000,00, reddito effettivo pari a euro 3.400,00 (4.000,00 - deduzione forfettaria 15%), rendita catastale rivalutata pari a euro 1.000,00, la tassazione avviene in base al reddito effettivo (euro 3.400,00) ridotto di un ulteriore 30% (3.400,00 - (3.400,00 \* 30%) = euro 2.380,00). Se la tassazione avviene in base alla rendita catastale, il locatore beneficia comunque dell'ulteriore riduzione del 30% sulla rendita stessa.

Fabbricati di interesse storico e artistico locati ad uso abitativo e non abitativo	---	Il reddito è calcolato non sulla base del canone di locazione, ma sempre in base alla minore tra le tariffe d'esimo previste per la zona censuaria di riferimento, secondo l'unico criterio applicabile a questo tipo di immobili <sup>2</sup>	Il canone di locazione è quello maturato nell'anno in base al contratto, eventualmente rivalutato in base all'indice Istat (se contratti infrannuali il canone da confrontare è quello relativo alla frazione di anno in cui il contratto è vigente)  L'importo da considerare è solo quello relativo alla locazione dell'immobile (no spese condominiali, utenze...)  Se previsto un unico canone per locazione di più immobili, la ripartizione del reddito tra le diverse unità immobiliari è effettuata proporzionalmente alle rendite delle singole unità (**)	Art. 11, c. 2, L. 413/1991 C.M. 17/01/2006 n. 2/E Quadro RB Unico 2012 PF CTP di Asti, sentenza 16 maggio 2011, n. 107/1/11	---	L'ufficio non può procedere ad accertamento ai fini delle imposte dirette quando il reddito dichiarato per l'immobile non è inferiore al maggiore tra: - canone di locazione come da contratto ridotto del 15%; - 10% del valore dell'immobile determinato moltiplicando la rendita catastale con coefficienti previsti dall'art. 52 del D.P.R. 131/1986  (Art. 1, commi 342 e 343 L. 311/2004 (Finanziaria 2005))
Fabbricati uso non abitativo (commerciale)	---	Per ogni singola unità immobiliare il valore maggiore tra la rendita catastale rivalutata del 5% e il canone risultante dal contratto di locazione ridotto forfettariamente del 15% (*)	Se previsto un unico canone per locazione di più immobili, la ripartizione del reddito tra le diverse unità immobiliari è effettuata proporzionalmente alle rendite delle singole unità (**)	Art. 36 a 42 Tuir Quadro RB Unico 2012 PF Quadro CR8 per credito d'imposta per canoni non percepiti (***) Art. 26 Tuir C.M. 150 del 7/7/1999		
Fabbricati situati all'estero	Canone imponibile all'estero  Canone non imponibile all'estero	Imponibile in Italia senza deduzione del 15% Credito d'imposta per le imposte pagate all'estero Canone imponibile percepito in Italia ridotto del 15% a titolo di deduzione forfettaria delle spese <sup>3</sup>	Criterio di cassa	Art. 67 c. 1 lett f) Tuir Art. 70 Tuir Quadro RL 12 Unico 2012 PF Quadro CR per credito d'imposta	---	

<sup>2</sup> Con circolare 17 gennaio 2006, n. 2/E è stato sancito il definitivo abbandono da parte dell'Amministrazione Finanziaria della tesi che limitava l'applicazione dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413 del 1991 ai soli immobili storici ed artistici non concessi in locazione. Si veda anche la ris. 28/E del 9/03/2011.

<sup>3</sup> In senso contrario la ris. DRE Lombardia 15.2.2010 n. 12155, ad avviso della quale il reddito da dichiarare in Italia è determinato riducendo l'ammontare dei canoni di locazione percepiti delle spese che la legislazione locale ammette in deduzione. Si veda sul punto, Piazza M. "Affitto all'estero con lo sconto", il Sole 24 Ore, 16.5.2010, p. 19

Tabella 25 - Locazioni di terreni da persone fisiche/società semplici

Tipologia di immobile	Tipologia del contratto/Altro	Imponibile	Norma e prassi
Terreni agricoli	In regime vincolistico del canone L. 203/1982	Se il canone annuo è inferiore all'80% del reddito dominicale rivalutato dell'80%, l'imponibile è costituito dal canone annuo  Se il canone annuo è maggiore o uguale all'80% del reddito dominicale rivalutato dell'80%, l'imponibile è costituito dal reddito dominicale rivalutato dell'80%	Quadro RA Unico 2012 PF Art. da 25 a 35 Tuir
	In regime non vincolistico del canone	Reddito dominicale rivalutato dell'80% (Il conduttore dovrà dichiarare il reddito agrario)	
Aziende agricole	---	Differenza tra ammontare dei canoni percepiti nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti la loro produzione	Ris. 340/E del 23 novembre 2007 Art. 67, lett. h) Tuir Art. 71 Tuir Quadro RL 9 Unico 2012 PF
Terreni dati in affitto per usi non agricoli	---	Ammontare percepito	Art. 67 comma 1, lett. e) e art. 70 Tuir Quadro RL 11 Unico 2012 PF Redditi diversi
Terreni situati all'estero	Canone imponibile all'estero	Imponibile in Italia Credito d'imposta per le imposte pagate all'estero	Art. 67 c. 1 lett f) Tuir Art. 70 Tuir Quadro RL 12 Unico 2012 PF
	Canone non imponibile all'estero	Canone imponibile percepito in Italia <sup>1</sup>	

<sup>1</sup> Il secondo periodo del comma 2 dell'art. 70 del Tuir, riferendosi esplicitamente ai redditi dei fabbricati, sembra escludere dall'ambito di applicazione della norma l'ipotesi dei terreni non soggetti ad imposte nello Stato estero. Pertanto, dalla lettura del suddetto comma, sembrerebbero esclusi dalla tassazione in Italia i redditi derivanti da questi terreni che, sebbene locati, non sono assoggettati a tassazione nello Stato estero. Per un approfondimento della tassazione degli immobili situati all'estero, cfr. M. Piazza, "Guida alla fiscalità internazionale", Il Sole 24 ore, 2004, p. 405

Tabella 26 - Locazione di immobili da parte di imprese (società commerciali)

Tipologia di immobile		Imponibile	Norma e prassi
Immobili merce <sup>1</sup>	Quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (abitativi o commerciali)	Se concessi temporaneamente in locazione: - canone effettivo di competenza (in aggiunta al valore delle rimanenze finali) - non si ammortizzano	Art. 43 Tuir
Immobili strumentali <sup>3</sup>	Per natura (R.M. 3.2.89 n. 3/330 sono strumentali gli immobili classificati o classificabili in catasto nei gruppi: B,C,D,E,A/10 (uffici)) Non rileva la destinazione	Canone effettivo di competenza Riconoscimento delle quote di ammortamento, nonché piena deducibilità dei costi di gestione <sup>4</sup>	Art. 43 Tuir
Immobili patrimoniali (Categoria residuale) <sup>5</sup>	Fabbricati destinati ad abitazione di tipo civile classificati nella categoria A) con esclusione dell'A/10, a condizione che non si tratti di immobili posseduti dalle imprese di costruzione e compravendita immobiliare destinati alla rivendita (c.d. immobili merce) <sup>6</sup>	Concorre a formare il reddito d'impresa una somma pari al maggiore fra la rendita catastale rivalutata del 5% e il canone di locazione patuito in contratto assunto per l'intero importo (senza riduzione forfetaria del 15%) ed eventualmente ridotto delle sole spese di manutenzione ordinaria effettivamente sostenute sull'immobile e rimaste a carico dell'impresa, considerate fino ad un tetto massimo del 15% dei canoni medesimi. Le spese e gli altri componenti negativi relativi agli immobili patrimoniali non sono ammesse in deduzione. Sono deducibili gli interessi passivi pagati per finanziamenti contratti per l'acquisizione (costruzione) degli immobili di cui all'art. 90 del Tuir (applicazione art. 96 Tuir C.M. 47/F del 2008) <sup>7</sup>	Art. 43 Tuir Art. 90 Tuir Art. 70 c.2 Tuir (per immobili situati all'estero) Circolare 10/E del 2006 Agenzia delle Entrate, in tema di spese manutenzione sostenute deducibili dai canoni Circolare 2/E del 17/01/2006; risolut. 99/E 3/8/2006 <sup>7</sup> e risolut. n. 28 del 9/03/2011 per gli immobili di interesse storico artistico patrimoniali Risolut. 77/E 10/6/2005 per terreni locati per uso agricolo
	Fabbricati di interesse storico artistico (cfr. C.T.P. di Asti, sentenza 16 maggio 2011, n. 10771/11)	Il reddito è calcolato non sulla base del canone di locazione ma in base alla minore tra le tariffe d'estimo previste per la zona censuaria di riferimento, secondo l'unico criterio applicabile a questo tipo di immobili (art. 11 c. 2 L. 413/1991)	
	Terreni utilizzati dal conduttore per l'esercizio di attività agricole di cui all'art. 32 Tuir Terreni utilizzati per usi diversi	Concorre a formare il reddito d'impresa in base alle risultanze del Conto Economico (ossia a "costi e ricavi")	

1 Si definiscono immobili merce quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa. Gli immobili merce vengono iscritti in bilancio tra le rimanenze, secondo lo stato di lavorazione degli immobili stessi (prodotti finiti e merci, prodotti in corso di lavorazione, materie prime sussidiarie e di consumo). La cessione degli immobili merce genera in capo all'impresa un componente positivo di reddito (ricavo) ai sensi dell'art. 85 co. 1 del Tuir.

2 Sul concetto di "locazione temporanea", nonché sulla corretta classificazione in bilancio degli immobili che, in attesa di essere venduti, vengono concessi in locazione vedasi ris. M.F. prot. 9/1730 del 12 luglio 1982. Agenzia delle Entrate n. 152 del 15 dicembre 2004, P. Meneghetti - F. Garrini, "Immobiliari di gestione, detenzione di immobili abitativi". Guida alla Contabilità & Bilancio n. 6 del 2006, Il Sole 24 Ore, p. 40 e ss.

3 Non sono stati presi in considerazione gli immobili strumentali per destinazione ovvero quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore. Dalla definizione di immobili strumentali per destinazione risultano di fatto esclusi gli immobili non utilizzati (a disposizione), e gli immobili concessi in locazione o comodatati a terzi. Si evidenzia altresì per completezza che sono strumentali per destinazione gli immobili concessi in uso ai propri dipendenti che per esigenze di lavoro abbiano trasferito la propria residenza anagrafica nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui il lavoratore ha trasferito la residenza e per i due successivi e l'eventuale unità abitativa (c.d. abitazione del custode) annessa ad un ufficio industriale (R.M. 4.2.82 n. 9/885)

4 Sono integralmente deducibili (non rilevanzati test ROI ex art. 96 Tuir) gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili (sia strumentali che abitativi) destinati alla locazione da parte delle c.d. "immobiliari di gestione" (circolare 22 luglio 2009 37/E).

5 Tassazione in base alle disposizioni in materia di redditi fondiari (criteri catastali) per i fabbricati situati nel territorio dello Stato e non locati a terzi.

6 Per ciò che attiene alla locazione di immobili ad uso abitativo da parte della società di locazione immobiliare, la risoluzione ministeriale n. 55 del 26.2.2002 ha rilevato che "sul tema della gestione degli immobili l'amministrazione finanziaria è più volte intervenuta chiarendo, in modo conforme alla giurisprudenza della Cassazione che la semplice attività di locazione di appartamenti, quando anche svolta in forma d'impresa, non consente di qualificare come strumentali i beni immobiliari in godimento". Da ciò discende l'ineducibilità degli ammortamenti, nonché la deducibilità dei costi di gestione entro i limiti dell'art. 90 Tuir

7 Se fabbricati strumentali (per natura o destinazione) e merce di interesse storico o artistico si applicano le disposizioni in materia di reddito d'impresa (di parere contrario parte della dottrina); cfr. Cassaz., sentenza 16 dicembre 2009, n. 26343.

## CEDOLARE SECCA SUGLI AFFITTI

(D.Lgs. 14 marzo 2011, n.23, pubblicato nella G.U. 23 marzo 2011, n.67, in vigore dal 7 aprile 2011)

**Tabella 27 - Locazione immobili**<sup>1</sup>

Cedolare secca sugli affitti - Regime opzionale (per ogni singolo contratto di locazione e per singolo proprietario) a partire dal 2011, non applicabile alle locazioni effettuate nell'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni, o da enti non commerciali - Art.3 D.Lgs. 23/2011

Tipologia di immobile	Tipologia di locatore <sup>2</sup>	Tipologia di locatario	Base imponibile <sup>3</sup>	Aliquota <sup>4</sup>	Cosa sostituisce
Immobile ad uso abitativo (categoria catastale A, escluso A10) e relative pertinenze locare congiuntamente all'abitazione <sup>5</sup>	Privato	La norma non precisa alcun requisito soggettivo. Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate, con Circ. n.26/2011, ha escluso la possibilità di optare per il regime della cedolare secca nel caso di conduttori che agiscono nell'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo, in caso di uso promiscuo dell'immobile <sup>6</sup> e di sublocazione da parte del conduttore <sup>7</sup>	100% del canone	21%	<ul style="list-style-type: none"> <li>IRPEF</li> <li>addizionali all'IRPEF</li> <li>imposta di bollo (anche su risoluzioni e proroghe)</li> <li>imposta di registro (anche su risoluzioni e proroghe)</li> </ul>

**CONVENIENZA CEDOLARE SECCA: ASPETTI DA VALUTARE**

Convenienza per scaglioni di reddito	REDDITI < € 20.000	€ 20.000 < REDDITI < € 30.000	REDDITI > € 30.000
Incorporazione dell'imposta di registro	NO	INDIFFERENTE / DA VALUTARE <sup>8</sup>	SI

La cedolare secca sospende l'obbligo di versamento dell'imposta di registro; ciò è conveniente sia per il locatore sia per il locatario, obbligato in solido con il locatore (eventuali imposte di bollo e di registro già versate non saranno rimborsate).

<sup>1</sup> Per approfondimenti, si veda la circolare n. 26/E dell'1 giugno 2011 dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>2</sup> Esclusi gli imprenditori e i lavoratori autonomi, le società di persone, le società di capitali, gli enti commerciali e non commerciali, anche nel caso gli stessi concedano in locazione l'immobile ai propri dipendenti per finalità abitative.

<sup>3</sup> La scelta del regime opzionale della cedolare secca comporta la sospensione, per un periodo corrispondente alla durata dell'opzione, della facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, anche se prevista nel contratto a qualsiasi titolo, inclusa la variazione accertata dall'Istat dell'indice nazionale dei prezzi al consumo. In ogni caso, il reddito derivante dai contratti per i quali è stata esercitata l'opzione per la cedolare secca non può essere inferiore all'ammontare della rendita catastale riferita al medesimo periodo e determinata con la rivalutazione del 5%.

<sup>4</sup> 19% per i contratti a canone agevolato, c.d. "concordati" (art. 2, comma 3 e art.8, L. 9 dicembre 1998, n.431) nei Comuni ad alta tensione abitativa, oltre alla sospensione dell'aggiornamento del canone per la durata di applicazione al contratto del regime cedolare.

<sup>5</sup> Il regime della cedolare secca è applicabile anche alle pertinenze locare con contratto successivo e separato, purché esso sia stipulato tra gli stessi soggetti (stesso locatore e conduttore) che sono stati parte del contratto di locazione dell'abitazione e si riferisca al contratto di locazione dell'abitazione (bene principale).

<sup>6</sup> Vedi circolare n. 26/2011/AE, pag.6.

<sup>7</sup> I redditi derivanti dalla sublocazione dell'immobile rientrano nella categoria dei redditi diversi (art. 67, comma 1, lett. b) del Tuir) e non tra i redditi di natura fondiaria. Pertanto, il sublocatore non può beneficiare della cedolare secca, mentre il locatore persona fisica può optare per il regime agevolativo poiché l'immobile risulta affittato ai fini abitativi, nonostante l'interposizione del sublocatore.

<sup>8</sup> Anche in base alla tipologia di contratto, a canone "libero" o "concordato".

<b>Rinuncia all'aggiornamento del canone</b>	La convenienza va valutata anche in funzione della rinuncia all'aggiornamento ISTAT.
<b>Calcolo delle deduzioni, detrazioni e agevolazioni fiscali spettanti al locatore</b>	I canoni assoggettati a cedolare secca concorrono al 100% (senza alcun abbattimento forfetario) alla formazione del reddito del locatore ai fini del calcolo di deduzioni, detrazioni e agevolazioni fiscali (deduzioni per lavoro dipendente, carichi di famiglia, ISEE, ecc.), che risulteranno pertanto spettanti in misura inferiore.
<b>Rapporto con le detrazioni Irpef del 36% e del 55% per il locatore</b>	L'opzione per la cedolare non influenza l'applicazione delle detrazioni Irpef del 36% e 55%, che restano applicabili a prescindere dalle modalità di tassazione del reddito fondario <sup>9</sup> . Tali detrazioni, tuttavia, potranno essere scomutate esclusivamente dall'IRPEF e non anche dalla cedolare secca.

Quando esercitare l'opzione <sup>10</sup>	Esercizio disgiunto dell'opzione per la cedolare secca (comproprietà)	Acconti <sup>11</sup>
<ul style="list-style-type: none"> <li>in sede di registrazione del contratto di locazione</li> <li>in sede di proroga, anche tacita, del contratto di locazione, attraverso il Modello 69, da presentare entro il termine per il versamento dell'imposta di registro (30 giorni dalla proroga)</li> <li>per i contratti in corso, per i quali l'opzione non sia stata esercitata in sede di registrazione o di proroga e sia esercitata per le annualità successive rispetto a quella della registrazione/proroga, l'opzione si esercita presentando il Modello 69, entro il termine per il versamento dell'imposta di registro (entro 30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità)</li> <li>in sede di dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato conseguito il reddito locativo, ovvero in sede di registrazione in caso d'uso o di registrazione volontaria del contratto, se l'opzione viene esercitata in relazione ai contratti di durata non superiore a 30 giorni complessivi nell'anno, per cui non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>L'opzione va esercitata distintamente da ciascun locatore ed esplica effetti solo in capo ai locatori che l'hanno esercitata.</li> <li>L'opzione esercitata da parte di un solo locatore, comporta la rinuncia agli aggiornamenti del canone anche da parte dei comproprietari che non hanno optato per il regime della cedolare secca.</li> <li>I locatori che non hanno esercitato l'opzione per la cedolare sono tenuti solidalmente al versamento dell'imposta di registro per la parte dell'imposta che viene loro imputata, in ragione della quota di possesso. In analogia misura, è tenuto al pagamento dell'imposta di registro il conduttore.</li> <li>Nel caso in cui solo alcuni locatori intendano accedere al regime della cedolare, deve essere assolta in misura piena l'imposta di bollo sul contratto di locazione.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Acconto dovuto nella misura del 95% dell'imposta a partire dal 2012</li> <li>Se l'importo dovuto è &lt; € 257,52, l'acconto va versato entro il 30 novembre in unica soluzione</li> <li>Se l'importo dovuto è ≥ € 257,52, l'acconto va versato in due rate: <ul style="list-style-type: none"> <li>16 giugno, ovvero 16 luglio con maggiorazione dello 0,40% (per il 40% dell'ammontare)</li> <li>30 novembre (per il 60% dell'ammontare)</li> </ul> </li> <li>L'acconto non è dovuto: <ul style="list-style-type: none"> <li>se l'importo su cui calcolarlo non supera € 51,65</li> <li>nell'anno di prima applicazione della cedolare secca, se si tratta anche del primo anno di possesso dell'immobile</li> </ul> </li> </ul>

<sup>9</sup> Ch. circ. 1 giugno 2011, n. 26, paragrafo 5, Agenzia delle Entrate.

<sup>10</sup> Regime transitorio per il 2011: per i contratti in corso e già registrati al 7 aprile 2011, l'opzione era esercitabile in sede di dichiarazione dei redditi relativi all'anno 2011 (Unico 2012). Tale opzione potrà riguardare sia l'annualità contrattuale che scade nel 2011, sia quella che inizia nel 2012 avviene tramite il Modello 69, da presentare entro il termine di pagamento dell'imposta di registro che si sarebbe dovuta versare, e dura fino alla scadenza del contratto, salvo revoca. Questo significa che l'opzione espressa in sede di dichiarazione per i redditi del 2011 non ha effetto per l'intera durata del contratto. Per i contratti registrati a partire dal 7 aprile 2011, l'opzione, valida invece per tutta la durata del contratto salvo revoca, viene esercitata in sede di registrazione del contratto stesso.

<sup>11</sup> Regime transitorio per il 2011: acconto dovuto nella misura dell'85% dell'imposta. Per i contratti in corso al 31 maggio 2011, ovvero scaduti od oggetto di risoluzione volontaria entro il 31 maggio 2011, si segue la normale disciplina indicata in tabella. Per i contratti con decorrenza 1° giugno 2011, il versamento va fatto in un'unica rata al 30 novembre 2011 (l'acconto non è dovuto se l'importo su cui calcolarlo non supera € 51,65). Per i contratti con decorrenza tra il 1° novembre ed il 31 dicembre 2011 non è dovuto alcun acconto.

Riepilogo adempimenti e note
Registrazione dei contratti di locazione <sup>12</sup> (assorbe gli ulteriori "obblighi di comunicazione", incluso quello di denuncia/comunicazione dell'inquilino alla Questura/Commissariato ex art. 12, DL n. 59/78 <sup>13</sup> )
Versamento entro il termine stabilito per il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (non è previsto il rimborso delle imposte di bollo e di registro eventualmente già pagate)
Versamento acconto nella misura dell'85% dell'imposta per l'anno 2011 e del 95% dell'imposta dal 2012
Preventivo invio di lettera raccomandata dal locatore al conduttore, in cui lo stesso comunica la scelta del regime opzionale e rinuncia ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo <sup>14</sup>
Comunicazione del locatore all'Agenzia delle Entrate relativamente alla scelta del regime opzionale
In caso di revoca dell'opzione, si rende dovuta l'imposta di registro per l'annualità di riferimento e per quelle successive. Il locatore deve informarne il conduttore, obbligato solidale al pagamento dell'imposta

<sup>12</sup> Tramite il Modello 69, oppure telematicamente tramite il Modello 69, qualora sussistano le seguenti condizioni: numero di locatori non superiore a 3, una sola unità abitativa e un numero di pertinenze non superiore a 3, solo immobili censiti con attribuzione della rendita.

<sup>13</sup> La denuncia/comunicazione dell'inquilino alla Questura/Commissariato ex art. 12, DL n. 59/78 e gli altri obblighi di comunicazione non sono assorbiti dalla registrazione del contratto di locazione qualora quest'ultimo riguardi la locazione di unità immobiliari ad uso abitativo effettuato nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni (cfr. art. 3, comma 6, D.Lgs. n. 23/2011). Questa ipotesi, peraltro, esula dall'ambito applicativo della cedolare secca.

<sup>14</sup> La comunicazione non è dovuta se nel contratto di locazione è espressamente disposta la rinuncia agli aggiornamenti del canone.