



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF129

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

OGGETTO	CEDOLARE SECCA - MANCATA COMUNICAZIONE PROROGA E RISOLUZIONE
RIFERIMENTI	ART. 3-BIS D.L. 34/2019 - L. 58/2019
CIRCOLARE DEL	10/07/2019

Sintesi: il Decreto Crescita ha previsto l'abrogazione della sanzione prevista per la mancata comunicazione della proroga del contratto per il quale si era optato originariamente per la cedolare secca

Si tratta di una disposizione che:

- non modifica l'obbligo di comunicazione (pur in assenza di sanzione)
- ha effetti retroattivi in applicazione del principio del "favor rei".

L'art. 3-bis, c. 1 e 2, del Decreto Crescita (introdotti in sede di conversione)

- ha disposto **l'abrogazione della sanzione**
- per il caso di **mancata comunicazione della proroga del contratto per il quale si era optato originariamente per la cedolare secca**



Art. 3 c. 3 Dlgs 201/2011

"Nei casi di omessa richiesta di registrazione del contratto di locazione si applica l'articolo 69 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

La mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga del contratto non comporta la revoca dell'opzione esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione qualora il contribuente abbia mantenuto un comportamento coerente con la volontà di optare per il regime della cedolare secca, effettuando i relativi versamenti e dichiarando i redditi da cedolare secca nel relativo quadro della dichiarazione dei redditi.

[In caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga, anche tacita, o alla risoluzione del contratto di locazione per il quale e' stata esercitata l'opzione per l'applicazione della cedolare secca, entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento, si applica la sanzione nella misura fissa pari a euro 100, ridotta a euro 50 se la comunicazione e' presentata con ritardo non superiore a trenta giorni – SOPPRESSO].

OMESSA REGISTRAZIONE CONTRATTO CEDOLARE SECCA

Come noto, **tutti i contratti di locazione** di beni immobili:

- **vanno** obbligatoriamente **registrati** dall'affittuario (conduttore) o dal proprietario (locatore)
- **entro 30 giorni** dalla data di stipula o dalla sua decorrenza (se anteriore).



Nota: l'unico caso che deroga all'obbligo di registrazione è relativo ai contratti che non superano i 30 giorni complessivi nell'anno.

OMESSA REGISTRAZIONE

In caso di **omessa registrazione del contratto di locazione** si deve corrispondere l'imposta di registro, gli interessi e la **sanzione dal 120% al 240% dell'imposta dovuta** (art. 69 Dpr 131/86).

Tardiva registrazione: se la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, la sanzione viene ridotta della metà: dal 60% al 120% dell'imposta dovuta, con un minimo di €. 200

SANZIONI PER OMESSA REGISTRAZIONE CONTRATTO	
Sanzioni omessa registrazione del contratto locazione	Dal 120% al 240% dell'imposta dovuta
Sanzione ridotta per le richieste effettuate con ritardo non superiore 30 giorni	Dal 60% al 120% dell'imposta dovuta

Cedolare secca: nel caso:

- di **omessa registrazione** del contratto di locazione (> 30gg in un anno) che è stato **comunque assoggettato a cedolare secca**
- considerato
 - che la mancata registrazione non permette l'applicazione della cedolare secca
 - e, dunque, l'imposta di registro si rende comunque dovuta (anche nel caso in cui il contribuente abbia applicato tale regime in dichiarazione dei redditi - CM 26/2011)
- trovavano **applicazione le medesime sanzioni**, di cui all'art. 69 Dpr 131/86.



Solidarietà: le sanzioni sono dovute in via solidale dai soggetti obbligati alla registrazione, quindi:

- ✓ parti contraenti: per i contratti verbali e le scritture private autenticate
- ✓ parti contraenti e pubblico ufficiale per gli atti pubblici e le scritture private autenticate.

Esempio1

Si ponga un canone di locazione di €. 7.000 annui, con contratto di durata 4 anni:

- totale canone: $7.000 \times 4 = \text{€} 28.000$
- imposta di registro $28.000 \times 2\% = \text{€} 560$

Si seguito le sanzioni dovute in caso di mancata registrazione del contratto:

Sanzione	Ritardo > 30 giorni	Ritardo ≤ 30 giorni
Minima	672 (120%)	336 (60%)
Massima	1.344	672

Scatta poi la sanzione relativa all'Irpef se il locatore ha applicato la cedolare in dichiarazione.

OMESSA COMUNICAZIONE DELLA PROROGA/RISOLUZIONE DEL CONTRATTO

L'art. 17 c. 1 Dpr 131/86 prevede, circa le vicende del contratto di locazione che le **comunicazioni**:

- ✓ relative **alle cessioni del contratto, alle risoluzioni anticipate ed alle proroghe** (anche tacite)
- ✓ vanno **presentate entro 30 giorni** all'ufficio presso cui è stato registrato il contratto.

REGIME POST DL 163/2016

Il D.L. 193/2016 ha, poi, previsto che:

- la **mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga** (o risoluzione anticipata/cessione) del contratto di locazione soggetto a cedolare secca
- **non comporta più la decadenza dall'opzione** effettuata in sede di registrazione ove il contribuente abbia mantenuto un **comportamento coerente** con la volontà di optare per tale regime, ossia abbia:
 - effettuato i relativi **versamenti**
 - **dichiarato i redditi da cedolare** nel quadro RB della dichiarazione dei redditi
- trovando solo applicazione le **sanzioni**:
 - di **€ 100**: in caso di **omessa comunicazione** o di comunicazione inviata con **ritardo superiore a 30 giorni**
 - di **€ 50**: se la comunicazione avviene con **ritardo non superiore a 30 giorni**.

Esempio2

Contratto 4+4 stipulato il 1° gennaio 2015, con durata ordinaria fino al 31.12.2019.

In assenza di recesso il contratto si proroga tacitamente dal 1° gennaio 2020 al 31.12.2024; la proroga, pertanto, deve essere comunicata entro il 31 gennaio 2020.

Ove la proroga non venga comunicata, se il contribuente tiene un comportamento coerente con la cedolare non perde il regime agevolato ma dovrà pagare:

- la **sanzione di € 50**: se presenta la comunicazione di proroga entro il 2 marzo 2020
- la **sanzione di € 100**: se presenta la comunicazione di proroga dal 3 marzo 2020.

Violazione	Ante D.L. 193/2016	Post D.L. 193/2016
Mancata comunicazione proroga, cessione o risoluzione	Nessuna sanzione specificata	€ 100 per ritardo > a 30 gg
		€ 50 per ritardo ≤ a 30 gg



EFFICACIA RETROATTIVA: la CM 8/2017 ha chiarito che, in applicazione del principio del favor-rei:

- **mantiene il regime della cedolare secca** (e, quindi, non è soggetto a revoca), **anche chi, prima del 3/12/2016** (entrata in vigore del DL 193/2016) **non ha comunicato la proroga del contratto** (posto che la comunicazione va effettuata entro 30 gg, sono salve le proroghe avvenute fino al 2/11/2016)
- trovando applicazione la nuova sanzione in caso di mancata comunicazione della proroga anche in tali casi (comunicazioni omesse alla data del 3/12/2016).



CASO – PROROGA E OBBLIGO DI NUOVA RACCOMANDATA

Il locatore che opta per la cedolare secca ha l'obbligo di comunicare tramite raccomandata A/R al conduttore, "prima di esercitare l'opzione" per la cedolare secca che non saranno applicati gli adeguamenti Istat del canone.

L'Agenzia aveva chiarito che tale obbligo **non sorgeva** nel caso in cui **il contratto di locazione prevedesse fin dall'origine la mancata applicazione dell'adeguamento** (in quanto già indicava l'opzione per la cedolare secca).

Tuttavia non ha mai chiarito, in particolar modo a seguito delle citate novità introdotte dal DL 193/2016:

- se tale obbligo sorga anche in presenza di proroga del contratto (potendosi ritenere sufficiente la mancata applicazione degli aggiornamenti del canone)
- e, in tal caso, si trovino applicazione le nuove sanzioni di €. 100/€. 50.

A tal fine la RM 115/2017 si limita a ribadire quanto chiarito sopra; tuttavia, considerato il contesto in cui ciò avviene, è possibile che l'Agenzia intenda estendere l'obbligo anche alla proroga.

RAVVEDIMENTO DELLA OMESSA/TARDIVA COMUNICAZIONE IN SEDE DI PROROGA

Con la citata RM 115/2017, l'Agenzia ritiene applicabile ravvedimento alle sanzioni introdotte.

Tuttavia non chiarisce se alla "comunicazione" possa trovare applicazione l'art. 13 c. 1 lett. c) D.lgs 472/97, e cioè alle violazioni relative alle "dichiarazioni", che si ritiene non applicabile.

A tal fine, troveranno dunque applicazione i seguenti importi della sanzione ridotta da versare:

COMUNICAZIONE	SANZIONE	RIDUZIONE	SANZIONE RIDOTTA
Entro 30 giorni	50	1/9	€. 5,56
dal 31° al 90° giorno	100		€. 11,11
dal 91° ad 1 anno		1/8	€. 12,50
oltre 1 anno ed entro 2 anni		1/7	€. 14,29
oltre 2 anni		1/6	€. 16,67
dopo la consegna del PVC		1/5	€. 20,00

Esempio3

Il sig. Rossi ha stipulato un contratto di locazione 4 + 4 anni ("a libero mercato") scaduto il 15/06/2019 e successivamente prorogato.

Entro il 15/07/2019 (termine di 30 gg) avrebbe dovuto procedere a comunicare la proroga all'Ufficio, che ha dimenticato.

Ha effettuato il ravvedimento in data 4/08/2019 (entro 30 giorni dal 15/07/2019), procedendo:

- a comunicare la **proroga** del contratto presentando il **mod. RLI**
- a versare la **sanzione ridotta di €. 5,56** (cioè 1/9 di €. 50) tramite F24 Elide.

SITUAZIONE POST "DECRETO CRESCITA"

Come anticipato, il Decreto Crescita sopprime la **sanzione** per il caso di **mancata comunicazione della proroga/risoluzione del contratto per il quale si era optato per la cedolare secca**

EFFETTI: considerato che in base a quanto stabilito dal D.L. 193/2016:

- la **mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga/risoluzione anticipata/cessione del contratto di locazione** soggetto a cedolare secca
- **non comporta più la decadenza dall'opzione** effettuata in sede di registrazione

per l'applicazione del regime impositivo:

→ rileverà il "**comportamento concludente**" del contribuente:

a) in caso di proroga: la volontà di prorogare per tale regime si estrinseca tramite:

- l'effettuazione dei relativi **versamenti** (codice tributo della cedolare)
- la **dichiarazione dei redditi da cedolare a quadro LC** della dichiarazione dei redditi

b) in caso di risoluzione anticipata: l'intervenuta risoluzione risulterà evidente:

- con l'**assoggettamento ad IRPEF** del periodo **post risoluzione anticipata** (cioè dichiarando la rendita catastale rivalutata per tale periodo)
- permanendo la cedolare secca per i mesi di validità del contratto (si noti che non si potrà assoggettare ad Irpef anche questi in quanto ciò avrebbe richiesto la comunicazione della revoca al momento del rinnovo dell'annualità).

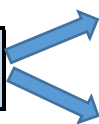


N.B.: si noti che rimane **inalterata** la previsione dell'art. 17 c. 1 DPR 631/1986:

- le **proroghe** (anche tacite)/**risoluzioni anticipate/cessioni del contratto** del contratto di locazione
- vanno **comunicate entro 30 giorni** all'ufficio presso cui è stato registrato il contratto

Tuttavia, è divenuto un "**obbligo senza sanzione**" (che molti contribuenti interpretano, di fatto, come "mancato obbligo").

OMESSA COMUNICAZIONE
DI PROROGA



POSSIBILE APPLICARE LA CEDOLARE SECCA OVE PREESISTENTE

NESSUNA SANZIONE (EFFETTI RETROATTIVI)



SANZIONI PROPORZIONALI: dell'articolo 3, c. 3 del Dlgs 23/2011 è rimasto in vita la parte che recita: "Nei casi di omessa richiesta di registrazione del contratto di locazione si applica l'articolo 69 del TUR".

Potrebbe sorgere il dubbio circa l'applicazione delle **sanzioni proporzionali** previste dall'art. 69 Dpr 131/86, applicabili per la **mancata registrazione di atti soggetti a imposta di registro**.

A tal fine va considerato che:

- ✓ la **mancata comunicazione della proroga/risoluzione** non comporterà l'applicazione dell'imposta di registro
- ✓ in quanto (fermo restando il comportamento concludente del contribuente) si applicherà la cedolare secca e, di conseguenza, tali sanzioni proporzionali non potranno trovare applicazione.



EFFICACIA – FAVOR REI: la norma nulla dispone circa l'efficacia di applicazione della norma:

- essa entra in vigore il 30/06/2019 (L. 58/2019 di conversione del Decreto Crescita)
- tuttavia, in applicazione del favor rei (che si applica vertendosi nell'ambito di disposizioni che incidono sugli aspetti sanzionatori) la disposizione trova effetto retroattivo, **anche per i contratti scaduti prima del 30/06/2019**.

Esempio4

In riferimento all'esempio 3, se il Sig. Rossi **non provvede a comunicare la proroga della cedolare secca entro il 15/07/2019** (termine di 30 gg)

- ✓ non verrà applicata alcuna sanzione
- ✓ non sarà necessario procedere ad effettuare il ravvedimento operoso.