

LEGGE E PRASSI

AGENZIA DELLE ENTRATE

Risoluzione 1 settembre 2017, n.115/E

Art. 3, comma 3, D.lgs n. 23 del 2011 - sanzione per omessa o tardiva comunicazione relativa alla proroga del contratto di locazione in regime di cedolare secca - applicabilità del ravvedimento operoso - rinuncia all'aumento del canone - chiarimenti

Cedolare secca - Comunicazione relativa alla proroga del contratto di locazione - Sanzione per omessa o tardiva comunicazione - Art. 3, comma 3, D.lgs n. 23 del 2011 - Applicabilità del ravvedimento operoso - Rinuncia all'aumento del canone - Chiarimenti

Da più parti sono stati chiesti chiarimenti in merito all'applicabilità dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.lgs n. 472 del 1997 alla sanzione prevista dall'art. 3, comma 3, del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, nell'ipotesi di omessa o tardiva presentazione della comunicazione della proroga del contratto di locazione in regime di "cedolare secca".

Sono state chieste, inoltre, precisazioni circa le modalità di rinuncia all'aumento del canone, quale condizione per l'esercizio dell'opzione stessa.

Al riguardo si fa presente quanto segue.

L'art. 3 del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, prevede che il contribuente, per i redditi fondiari derivanti dalla locazione di fabbricati abitativi e delle relative pertinenze - previa rinuncia all'aumento del canone - possa scegliere un regime di tassazione sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle imposte di registro e bollo dovute sul contratto di locazione (c.d. regime della cedolare secca).

Come chiarito con la circolare del 1° giugno 2011, n. 26, in linea generale, l'opzione per l'applicazione della cedolare secca deve essere esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione ed esplica effetti per l'intera durata del contratto, salvo revoca. Nell'ipotesi di proroga, anche tacita, del contratto, tale opzione deve essere manifestata entro il termine di versamento dell'imposta di registro, vale a dire entro trenta giorni dal momento della proroga (art. 17, comma 1, del Tur). In ogni caso, è comunque possibile accedere al regime della cedolare secca per le annualità successive, esercitando l'opzione entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro dovuta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno, vale a dire entro trenta giorni dalla scadenza di ciascuna annualità (art. 17, comma 3, del Tur).

A seguito delle modifiche introdotte dall'art. 7-quater, comma 24, del decreto legge n. 193 del 2016, all'art. 3, comma 3, del D.lgs. n. 23 del 2011, l'omessa o tardiva presentazione della comunicazione della proroga del contratto non comporta la revoca dell'opzione già esercitata in sede di registrazione del contratto, ovvero nelle annualità successive, se il contribuente tiene un comportamento coerente con la volontà di mantenere l'opzione per tale regime, effettuando i relativi versamenti, e dichiarando i redditi da cedolare secca nello specifico quadro della dichiarazione dei redditi.

In particolare, il citato art. 3, comma 3, del D.lgs. n. 23 del 2011, dispone che "In caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga, anche tacita, o alla risoluzione del contratto di locazione per il quale è 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 è presentata con ritardo non superiore a trenta giorni".

Ciò posto, con riferimento alla questione in esame, si ritiene che a tale sanzione (proporzionata secondo la gravità del comportamento del contribuente in base alla circostanza che quest'ultimo effettui o meno l'adempimento previsto con lieve ritardo), sia comunque applicabile la disciplina del ravvedimento operoso prevista dall'art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997.

Si osserva, infatti, che il ravvedimento consente al contribuente di rimediare in modo spontaneo alle omissioni e irregolarità commesse, beneficiando, così, di una consistente mitigazione della sanzione, parametrata in rapporto al differente ritardo nella regolarizzazione. Tale finalità premiale implica la tendenziale onnicomprensività dell'istituto, che trova applicazione per la quasi totalità delle violazioni tributarie, salvo esclusioni espresse dettate da specifiche ragioni di politica tributaria [è il caso, ad esempio, della compensazione del credito effettuata in violazione delle disposizioni in materia di agevolazioni per gli investimenti nelle aree svantaggiate (art. 62, comma 6, della legge 27 dicembre 2002 n. 289)].

Soprattutto, appare significativo, nel senso della generale applicabilità del ravvedimento, il dato letterale contenuto nel citato art. 13, sia con riferimento all'incipit della norma, che prevede "la sanzione è ridotta", senza alcuna ulteriore precisazione, sia con riguardo alla disposizione contenuta nel comma 5, secondo cui "le singole leggi ed atti aventi forza di legge possono stabilire ad integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione". In tal modo, il legislatore precisa che, specifiche norme di carattere primario possono stabilire altre fattispecie di riduzione della sanzione, senza escludere per tale motivo l'applicazione del ravvedimento. E' questo il caso della norma in esame, che, come evidenziato, prevede un'ulteriore riduzione della metà della sanzione in misura fissa (da 100 euro a 50 euro), qualora il contribuente comunichi la proroga o la risoluzione del contratto di locazione per il quale ha esercitato l'opzione della cedolare secca, con un ritardo non superiore a trenta giorni.

Ai fini del calcolo della sanzione di cui all'art. 3, comma 3, del D.lgs. n. 23 del 2011, in conseguenza dell'applicazione del ravvedimento operoso, occorre quindi tener conto del momento in cui viene sanato l'inadempimento.

Ciò significa che, se la comunicazione della proroga e/o della risoluzione del contratto di locazione in cedolare secca avviene con un ritardo non superiore a 30 giorni, la sanzione base è pari a 50 euro, ridotta in base alle percentuali previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando viene eseguito il ravvedimento della medesima.

Se, invece, la comunicazione della proroga e/o della risoluzione del contratto di locazione in cedolare secca avviene con un ritardo superiore a 30 giorni, la sanzione base è pari a 100 euro, ridotta in base alle percentuali previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando viene eseguito il ravvedimento della medesima.

Riguardo la seconda questione, relativa alle modalità di rinuncia all'aumento del canone, quale condizione per l'esercizio dell'opzione per la cedolare secca, si ricorda che ai sensi dell'art. 3, comma 11, del D.Lgs. n. 23 del 2011 "...L'opzione non ha effetto se di essa il locatore non ha dato preventiva comunicazione al conduttore con lettera raccomandata, con la quale rinuncia ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo. Le disposizioni di cui al presente comma sono inderogabili."

Con la citata circolare n. 26/E del 2011, paragrafo 8.3, è stato chiarito che la rinuncia all'aumento del canone per l'intera durata del contratto deve essere comunicata al conduttore, tramite raccomandata, prima di esercitare l'opzione per la cedolare secca. Tale comunicazione, integrando il contenuto del contratto, è necessaria solo se la rinuncia all'aumento del canone non sia già stata prevista nel contratto stesso (cfr. circolare del 4 giugno 2012, n. 20/E, par. 9). Nel caso, quindi, di proroga di un contratto che contenga già la rinuncia all'aumento del canone, il locatore non deve inviare alcuna comunicazione in tal senso mediante raccomandata.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.