

Risposta n. 530/2022

OGGETTO: Tardiva comunicazione revoca regime cedolare secca - Remissione in bonis - Articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], di seguito istante, pone il quesito qui sinteticamente rappresentato in merito alla revoca dell'opzione per la cedolare secca.

Al riguardo, l'istante dichiara di aver registrato il 28 novembre 2020 un contratto di locazione abitativa «con durata 01/12/2020 al 01/12/2023», e di avere optato per il regime della cedolare secca, che consente di assoggettare il canone pattuito ad un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, delle relative addizionali regionali e comunali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione.

L'istante afferma, altresì, di aver avuto l'intenzione di revocare detto regime a partire dal 1° dicembre 2021, tuttavia, pur avendo comunicato detta revoca al conduttore dell'immobile, «per motivi familiari si è dimenticata di comunicare all'Agenzia delle Entrate la revoca dell'opzione e, conseguentemente, non ha versato l'imposta di registro relativa all'annualità di riferimento».

Ciò premesso, non avendo ancora presentato la dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2021, il cui termine ordinario di presentazione è fissato per il 30 novembre 2022, chiede di poter comunicare la revoca dell'opzione entro tale data, usufruendo dell'istituto della remissione *in bonis*, al fine di poter assoggettare a tassazione ordinaria il canone di locazione e di versare, seppur in ritardo, l'imposta di registro.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante - avendo comunicato la revoca del regime al proprio conduttore e prendendo spunto dai chiarimenti contenuti nella circolare n. 47/E del 20 dicembre 2012 - *«ritiene possibile adottare le seguenti procedure:*

- Presentazione tardiva del modello RLI, entro il termine della dichiarazione dei redditi modello UNICO PF/2022,

- Assoggettamento del canone di locazione a far data dal 01/12/2021 a tassazione ordinaria (comportamento concludente)

- Versamento tramite modello F24 elide della relativa imposta di registro (codice tributo 1500 per euro 108,00) con relative sanzioni ed interessi mediante l'istituto del ravvedimento operoso, sempre entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi modello UNICO PF/2022

- Versamento tramite modello F24 della relativa sanzione di cui all'articolo 2, comma 1, lettera c) del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 in misura pari ad euro 258,00 (ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9/07/1997, n. 241, senza la possibilità di effettuare la compensazione con crediti eventualmente disponibili), utilizzando il codice tributo "8114", per il perfezionamento della remissione in bonis».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si osserva che il presente parere viene reso sulla base degli elementi assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, restando pertanto impregiudicato il potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, rubricato «*Disposizioni in materia di Federalismo Fiscale Municipale*», ha introdotto nell'ordinamento tributario il regime della c.d. "cedolare secca", che permette al locatore di assoggettare il canone annuo da locazione abitativa «*ad un'imposta, operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione; la cedolare secca sostituisce anche le imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione*».

Il provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 aprile 2011, prot. n. 55394/2011, nel disciplinare le modalità di esercizio dell'opzione e di versamento della "cedolare secca", dispone al punto 2.1 che, «*L'opzione vincola il locatore all'applicazione del regime della cedolare secca per l'intero periodo di durata del contratto o della proroga, ovvero per il residuo periodo di durata del contratto nel caso di opzione esercitata nelle annualità successive alla prima*». Ai sensi del successivo punto 2.2, tuttavia, è consentita la revoca dell'opzione per le annualità successive. In particolare, «*[...] La revoca è effettuata entro il termine previsto per il pagamento dell'imposta di registro relativa all'annualità di riferimento e comporta il versamento dell'imposta dovuta*», ovvero entro il trentesimo giorno successivo a quello in cui termina la precedente annualità (cfr, articolo 17, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131).

Ai sensi del comma 11 del citato articolo 3 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».

Il conduttore che riceve tale comunicazione è così posto in condizione di sapere che, per il periodo di durata dell'opzione, non è tenuto al pagamento dell'imposta di registro.

Come chiarito dalla circolare n. 20/E del 4 giugno 2012, paragrafo 1, della revoca, al pari dell'opzione, è opportuno che il locatore ne dia preventiva notizia al conduttore, responsabile solidale del pagamento dell'imposta di registro, tenuto conto anche del fatto che *«a decorrere dall'annualità della revoca viene meno la rinuncia agli aggiornamenti del canone di locazione».*

Con la circolare 47/E, del 20 dicembre 2012, inoltre, nel fornire chiarimenti rispetto ai "Rapporti tra cedolare secca e remissione in bonis" - istituto introdotto dall'articolo 2 del decreto-legge del 2 marzo 2012 n. 16, *convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012 n. 44 - ne è stato ammesso il ricorso per sanare la tardiva presentazione del modello RLI, «solo se il tardivo assolvimento dell'obbligo di presentazione di tale modello non sia configurabile come mero ripensamento. Ne consegue che non può essere ammesso ad usufruire dell'istituto in esame chi ha effettuato il versamento dell'imposta di registro (anche se in un'unica soluzione) prima di esercitare l'opzione per il regime della cedolare secca. [...]*

Analogamente, non è possibile beneficiare dell'istituto della remissione in bonis per l'anno in corso nei casi in cui il contribuente che corrisponda annualmente l'imposta di registro abbia già versato, nei termini previsti dall'articolo 17 del TUR, l'imposta annuale sull'ammontare del canone».

Si rammenta che l'istituto della remissione in *bonis* consente al contribuente di accedere a benefici fiscali o a regimi opzionali la cui applicazione risulta subordinata alla *«[...] preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti [...], laddove il contribuente:*

a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;

b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;

c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista».

Ciò detto, si osserva che, sebbene il passaggio dal regime della cedolare secca al regime ordinario non sia propriamente riconducibile a «*la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali*», lo stesso costituisce, comunque, un passaggio ad un diverso regime impositivo - che dal punto di vista soggettivo del contribuente potrebbe essere più favorevole - subordinato ad una "preventiva comunicazione".

Conseguentemente, per motivi di equità e trasparenza che caratterizzano i rapporti con l'Amministrazione finanziaria, si ritiene applicabile anche alla comunicazione tardiva della revoca del regime in parola l'istituto appena richiamato, ove si riscontri un comportamento coerente con la scelta comunicata in ritardo.

Pertanto, con riferimento al caso specifico, l'istante può ricorrere all'istituto della remissione in *bonis* per sanare la tardiva comunicazione della revoca dell'opzione per la cedolare secca, laddove sia in grado di dimostrare di aver tenuto un comportamento coerente con detta scelta - ossia *i)* possa provare di aver tempestivamente comunicato al conduttore la propria decisione di revocare l'opzione, e *ii)* di non aver corrisposto l'imposta sostitutiva con riferimento al secondo anno di locazione - fatti il cui rispetto non è accertabile in questa sede.

Al fine di perfezionare la revoca, l'istante dovrà:

- inviare il prescritto modello RLI con la revoca entro il termine di presentazione "*prima dichiarazione utile*", ovvero entro il prossimo 30 novembre 2022;

- versare, senza possibilità di compensazione, «*l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18*

dicembre 1997, n. 471, secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241», ovvero 250 euro;

- versare tardivamente, ove non già corrisposta, l'imposta di registro, maggiorata degli interessi e delle sanzioni di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, riducibili mediante il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472;

- assoggettare il canone di locazione ad imposta ordinaria e compilare la dichiarazione annuale in modo coerente con la scelta fatta.

Resta inteso che, in mancanza delle condizioni sopra indicate, l'istante potrà revocare il regime della cedolare secca solo a far data dal 1° dicembre 2022.

[...]

**Firma su delega del Capo Divisione
Paolo Valerio Barbantini**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)