

CIRCOLARE N. 26/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 01 giugno 2011

Oggetto: Cedolare secca sugli affitti – Articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale) – Primi chiarimenti

INDICE

PREMESSA	3
1 AMBITO APPLICATIVO	4
1.1 Soggetti che possono optare per il regime della cedolare secca	4
1.2 Contratti di locazione per i quali è possibile optare per il regime della cedolare secca	6
2 CONDIZIONI PER L'APPLICAZIONE DELLA CEDOLARE SECCA ..	9
2.1 Esercizio dell'opzione.....	9
2.2 Esercizio dell'opzione per i contratti non soggetti a registrazione.....	10
2.3 Comunicazione dell'opzione al conduttore.....	12
3 MODALITÀ DI REGISTRAZIONE DEL CONTRATTO ED ESERCIZIO DELL'OPZIONE	14
3.1 Registrazione del contratto di locazione ed esercizio dell'opzione - Modello Siria e modello 69	14
3.2 Proroga del contratto di locazione.....	16
4 DURATA ED EFFETTI DELL'OPZIONE.....	17
4.1 Aspetti generali.....	17
4.2 Tributi Speciali	18
4.3 Contitolarità di diritti di proprietà e di diritti reali di godimento	20
4.4 Contratti aventi ad oggetto una pluralità di immobili	22
5 EFFETTI DELLA CEDOLARE SULLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO.....	24
6 DETERMINAZIONE DELLA CEDOLARE SECCA	25
6.1 Base imponibile.....	25
6.2 Aliquote della cedolare secca	30
7 VERSAMENTI	31
8 APPLICAZIONE DELLA CEDOLARE PER IL 2011.....	33
8.1 Opzione relativa ai redditi 2011.....	33
8.1.1 Opzione in sede di dichiarazione – Registrazione intervenuta prima del 7 aprile 2011	33
8.1.2 Opzione in sede di registrazione del contratto – Registrazione a partire dal 7 aprile 2011	35
8.1.3 Opzione in sede di registrazione del contratto – Termini di registrazione in scadenza entro il 6 giugno 2011.....	36
8.2 Versamento degli acconti.....	37
8.3 Comunicazione di rinuncia agli aggiornamenti	44
9 SANZIONI	45
9.1 Disciplina delle sanzioni per omessa registrazione del contratto di locazione	45
9.2 Canone non dichiarato o dichiarato in misura inferiore.....	49
9.3 Contratti non registrati, registrati per un importo inferiore a quello effettivo e comodati fittizi	49

PREMESSA

L'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (di seguito *decreto legislativo*) concernente “*Disposizioni in materia di Federalismo Fiscale Municipale*”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 23 marzo 2011, n. 67 ed entrato in vigore il 7 aprile 2011, ha introdotto, a partire dal 2011, un nuovo regime facoltativo di tassazione dei redditi derivanti dalla locazione per finalità abitative degli immobili ad uso abitativo e delle relative pertinenze.

La possibilità di optare per il regime facoltativo di imposizione è riservata alle persone fisiche titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate, che non agiscono nell'esercizio di un'attività di impresa, o di arti e professioni. L'opzione comporta l'assoggettamento del canone di locazione ad una imposta operata nella forma della *cedolare secca*.

Si tratta di un sistema di tassazione alternativo a quello ordinario. L'opzione da parte del locatore dell'immobile per il regime della *cedolare secca* esclude l'applicazione per il periodo di durata dell'opzione:

- dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), secondo le aliquote progressive per scaglioni di reddito, e delle relative addizionali sul reddito fondiario prodotto dall'immobile locato;
- dell'imposta di registro dovuta sul contratto di locazione, generalmente prevista nella misura del 2 % del canone pattuito;
- dell'imposta di bollo sul contratto di locazione dovuta nella misura di euro 14,62 per ogni foglio.

La *cedolare secca* sostituisce le imposte di registro e di bollo, ove dovute, anche sulle risoluzioni e sulle proroghe del contratto di locazione.

In linea generale, l'opzione per la *cedolare secca* consente al locatore di applicare un regime di tassazione agevolato e semplificato; l'opzione da parte del locatore per l'accesso a detto regime esplica, tuttavia, effetti anche nei confronti del conduttore che non è più tenuto, per il periodo di durata dell'opzione, al versamento dell'imposta di registro sul contratto di locazione concluso.

Per il periodo di durata dell'opzione, inoltre, è sospesa per il locatore la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, anche se detta facoltà è prevista nel contratto di locazione. A tal fine, il locatore è tenuto a comunicare preventivamente con lettera raccomandata al conduttore l'intenzione di esercitare l'opzione e la rinuncia all'aggiornamento del canone.

L'imposta dovuta nella forma della *cedolare secca* è determinata con l'applicazione di una aliquota ordinaria del 21 per cento.

L'aliquota è ridotta al 19 per cento per i contratti a canone concordato disciplinati dall'articolo 2, comma 3, della legge 9 dicembre 1998, n. 431 e per i contratti contemplati nell'articolo 8 della medesima legge relativi ad abitazioni site nei comuni con carenze di disponibilità abitative individuati dall'articolo 1, comma 1, lettere a) e b) del decreto-legge 30 dicembre 1988, n. 551 e negli altri comuni ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 aprile 2011 (di seguito *Provvedimento*), sono state definite, in forza dell'articolo 3, comma 4, del *decreto legislativo*, le modalità di esercizio dell'opzione, i termini e le modalità di versamento in acconto e a saldo della *cedolare secca*.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in ordine all'applicazione del nuovo regime di tassazione sostitutivo. Nel seguito si indicherà con TUR il “*Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*” approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 e con TUIR il “*Testo unico delle imposte sui redditi*” approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

1 AMBITO APPLICATIVO

1.1 Soggetti che possono optare per il regime della cedolare secca

La facoltà di optare per il regime della *cedolare secca*, come specificato al punto 1.1 del *Provvedimento*, è riservata al locatore, persona fisica, titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile.

La riserva a favore delle persone fisiche risulta dal complesso dell'articolo 3 del *decreto legislativo* che, dall'assoggettamento del reddito

fondario derivante dalla locazione alla *cedolare secca*, fa anche conseguire al comma 7 l'obbligo di tenere conto di tale reddito ai fini della determinazione dell'imposta personale, in termini di riconoscimento della spettanza o di determinazione di deduzioni, detrazioni fiscali, nonché di altri benefici, anche di natura non tributaria; da cui anche la rilevanza ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E).

Non possono, quindi, accedere al regime della *cedolare secca* le società di persone, le società di capitali, nonché gli enti commerciali e non commerciali.

Ai sensi del comma 6 dell'articolo 3 del *decreto legislativo* non possono optare per il regime della *cedolare secca* i soggetti che procedono alla locazione di immobili ad uso abitativo nell'esercizio dell'attività di impresa o di arti e professioni.

Per effetto di tale disposizione restano, quindi, esclusi dal regime gli imprenditori ovvero i lavoratori autonomi, anche nel caso in cui concedano in locazione un immobile abitativo ai propri dipendenti. Risulta, infatti, irrilevante la circostanza che l'immobile sia utilizzato dal dipendente per finalità abitative.

Per gli immobili abitativi locati posseduti *pro quota* l'opzione per il regime della *cedolare secca* può essere esercitata disgiuntamente da ciascun titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento ed esplica effetti solo in capo ai locatori che l'hanno esercitata (cfr. punto 5.1 del *Provvedimento*). Il regime della *cedolare secca* può, quindi, essere applicato anche in relazione ad una quota dell'immobile locato.

Non è possibile esercitare l'opzione per i redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo oggetto di proprietà condominiale, attesa la particolarità della fattispecie con riguardo alle regole che sovrintendono alla gestione della parti comuni e alla circostanza che i contratti sono usualmente stipulati e registrati dall'amministratore utilizzando il codice fiscale del condominio.

1.2 Contratti di locazione per i quali è possibile optare per il regime della cedolare secca

Il regime della *cedolare secca* può trovare applicazione in relazione ai contratti di locazione aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo locati per finalità abitative e le relative pertinenze.

L'opzione può essere esercitata anche per i contratti di locazione di durata inferiore a trenta giorni nell'anno, per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso.

La disposizione recata dall'articolo 3 del *decreto legislativo* fa riferimento agli immobili abitativi e, pertanto, il regime di tassazione sostitutivo risulta applicabile solo con riferimento ai contratti di locazione aventi ad oggetto fabbricati censiti nel catasto dei fabbricati nella tipologia abitativa (categoria catastale A, escluso A10) ovvero per i quali è stata presentata domanda di accatastamento in detta tipologia abitativa.

Sono esclusi gli immobili che, pur avendo i requisiti di fatto per essere destinati ad uso abitativo, sono iscritti in una categoria catastale diversa (ad esempio fabbricati accatastati come uffici o negozi).

Tenuto conto che la norma consente l'applicazione della *cedolare secca* solo per gli immobili abitativi locati con finalità abitative, escludendo quelle effettuate nell'esercizio di un'attività di impresa, o di arti e professioni, occorre porre rilievo, al fine di valutare i requisiti di accesso al regime, anche all'attività esercitata dal locatario ed all'utilizzo dell'immobile locato.

Esulano dal campo di applicazione della norma in commento, i contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti.

Sono altresì esclusi dall'applicazione della norma in commento anche i contratti di locazione di immobili accatastati come abitativi, ma locati per uso ufficio o promiscuo.

Il locatore può, invece, esercitare l'opzione per il regime della *cedolare secca* in relazione ai contratti di locazione conclusi con soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni. Sono quindi compresi anche i contratti conclusi con enti pubblici o privati non commerciali, purché risulti dal contratto di locazione la destinazione degli immobili ad uso abitativo in conformità alle proprie finalità. In tal caso, infatti, è soddisfatto il requisito della destinazione dell'immobile all'uso abitativo previsto dalla norma.

In presenza dei presupposti, non osta all'esercizio dell'opzione per la *cedolare secca* da parte del locatore l'intervento di un'agenzia che operi come mero intermediario tra locatore e conduttore.

Si precisa, inoltre, che nel caso in cui siano locati con il medesimo contratto due immobili abitativi il locatore può chiedere l'applicazione della disciplina in commento anche in relazione ad uno solo di essi (cfr. punto 4 del *Provvedimento*).

Ad analoga soluzione si perviene nel caso in cui il contratto di locazione concluso abbia ad oggetto un immobile abitativo ed un immobile strumentale per il quale non è possibile accedere al regime della *cedolare secca*. Il locatore potrà accedere al regime della *cedolare secca* solo in relazione alla quota di canone relativa alla locazione dell'immobile abitativo.

Nell'ipotesi in cui sia previsto un canone unitario per entrambi gli immobili, la quota di canone riferibile all'immobile per il quale si intende applicare la *cedolare secca* deve essere determinata ripartendo il canone in misura proporzionale alla rendita catastale di ciascuna unità.

L'opzione per il regime in commento può essere esercitata anche se il locatore abbia locato soltanto una o più porzioni dell'immobile abitativo.

Al riguardo, si precisa che il reddito ritraibile dalla contemporanea locazione di porzioni di un'unità abitativa, cui è attribuita un'unica rendita catastale, deve essere assoggettato allo stesso regime impositivo. In altre parole, l'esercizio dell'opzione per il regime della *cedolare secca* per un contratto di locazione relativo a una porzione dell'unità abitativa vincola all'esercizio

dell'opzione per il medesimo regime anche per il reddito derivante dalla contemporanea locazione di altre porzioni della stessa. Rimangono fermi modalità e termini di esercizio dell'opzione anche in caso di contemporanea sottoscrizione di più contratti di locazione di porzioni di unità abitativa.

Esempio n. 1

Sono stipulati più contratti di locazione di porzioni di un'unità abitativa con studenti universitari:

- porzione A, contratto di durata 1° gennaio - 31 maggio 2012;
- porzione B, contratto di durata 1° febbraio - 30 giugno 2012;
- porzione A, nuovo contratto di durata 1° settembre - 30 novembre 2012.

L'esercizio dell'opzione per la *cedolare secca* per la locazione della porzione A vincola all'esercizio dell'opzione anche per la porzione B. Successivamente, in sede di registrazione del nuovo contratto per la porzione A è possibile scegliere se esercitare o meno l'opzione per la *cedolare secca*.

Il regime di tassazione sostitutiva in commento trova applicazione anche per le pertinenze locate congiuntamente all'immobile abitativo ovvero locate con contratto separato e successivo rispetto a quello relativo all'immobile abitativo, a condizione che il rapporto di locazione intercorra tra le medesime parti contrattuali, nel contratto di locazione della pertinenza si faccia riferimento al contratto di locazione dell'immobile abitativo e sia evidenziata la sussistenza del vincolo pertinenziale con l'unità abitativa già locata.

Dalla disposizione in commento non emergono limitazioni in ordine al numero di pertinenze per le quali è possibile optare per il regime della *cedolare secca*. Pertanto, il nuovo regime opzionale può essere applicato anche in relazione a più pertinenze, sempreché sussista un effettivo rapporto di pertinenzialità con l'immobile abitativo locato e tale rapporto sia evidenziato nel contratto di locazione.

Si precisa, infine, che il nuovo sistema di tassazione non trova applicazione con riferimento ai contratti di sublocazione di immobili, in quanto i relativi redditi rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. *h*) del TUIR e non tra i redditi di natura fondiaria.

Non sono in ogni caso interessati dal nuovo regime di tassazione i contratti di locazione di immobili situati all'estero, in quanto i relativi redditi rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. *f*) del TUIR e non dei redditi fondiari.

2 CONDIZIONI PER L'APPLICAZIONE DELLA CEDOLARE SECCA

2.1 Esercizio dell'opzione

Il regime di tassazione della *cedolare secca* ha carattere facoltativo e, pertanto, la sua applicazione è subordinata all'esercizio di un'opzione da parte del locatore.

In linea generale, l'opzione deve essere esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione ed esplica effetti per l'intera durata del contratto, salvo revoca.

Si ricorda che l'obbligo della registrazione deve essere adempiuto per i contratti di locazione di immobili esistenti nel territorio dello Stato nel termine fisso di trenta giorni, che decorre:

- per i contratti scritti, dalla data di formazione dell'atto o, se antecedente dalla data di esecuzione;
- per i contratti verbali, dalla data di inizio della loro esecuzione.

In caso di proroga, anche tacita, del contratto di locazione, l'opzione per il regime della *cedolare secca* deve essere esercitata entro il termine di versamento dell'imposta di registro, vale a dire entro 30 giorni dal momento della proroga (art. 17 del TUR), tramite la presentazione del modello per la richiesta di registrazione degli atti e per gli adempimenti successivi (modello 69).

Qualora non sia stata esercitata l'opzione in sede di registrazione del contratto ovvero di proroga, è 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 30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità (articolo 17 del TUR).

Tale modalità deve essere osservata anche nel caso in cui il contribuente abbia corrisposto l'imposta dovuta per la registrazione del contratto in unica soluzione al momento della registrazione.

L'opzione per la *cedolare secca*, esercitata entro il termine di versamento dell'imposta di registro dovuta per le annualità successive, esclude l'applicazione dell'IRPEF e delle relative addizionali sul reddito fondiario, mentre le imposte di registro e bollo già versate non possono comunque essere oggetto di rimborso (articolo 3, comma 4, del *decreto legislativo*).

Esempio n. 2

Contratto di locazione pluriennale stipulato in data 15 luglio 2011 per il quale il locatore non abbia optato per il regime della *cedolare secca* al momento della registrazione ed abbia assolto l'imposta di bollo sul contratto e l'imposta di registro in una unica soluzione.

L'opzione per il regime della *cedolare secca* per l'annualità successiva deve essere effettuata entro il termine di scadenza del versamento dell'imposta di registro relativa alla seconda annualità, quindi entro il 14 agosto 2012.

2.2 Esercizio dell'opzione per i contratti non soggetti a registrazione

Il comma 2 dell'articolo 3 del *decreto legislativo* stabilisce che “... *La cedolare secca può essere applicata anche ai contratti di locazione per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione*”.

Si tratta dei contratti di locazione di immobili, non formati per atto pubblico o scrittura privata autentica, di durata non superiore a trenta giorni complessivi nell'anno.

La durata del contratto deve essere determinata computando tutti i rapporti di locazione anche di durata inferiore a trenta giorni intercorsi nell'anno con il medesimo locatario (*cf.* circolare n. 12 del 16 gennaio 1998). Se la durata del contratto in tal modo determinata è inferiore a 30 giorni nell'anno è previsto l'obbligo della registrazione solo in caso d'uso, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 5 del TUR e dell'articolo 2-*bis* della tariffa, parte seconda, allegata al TUR.

In base al punto 1.3.3 del *Provvedimento*, per i contratti per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso, il locatore può applicare la *cedolare secca* in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale è prodotto il reddito. L'opzione esercitata in sede di dichiarazione dei redditi, in tal caso, esplica effetti anche ai fini dell'imposta di registro nell'ipotesi in cui la registrazione volontaria o in caso d'uso del contratto sia successiva alla dichiarazione.

Qualora, tuttavia, il contribuente provveda alla registrazione volontaria o in caso d'uso del contratto in data antecedente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, l'opzione per la *cedolare secca* deve essere esercitata in sede di registrazione del contratto.

Esempio n. 3

Contratto di locazione di durata 4 agosto – 25 agosto 2012 non registrato. La *cedolare secca* è applicata in sede di dichiarazione dei redditi 2013 per i redditi 2012.

Contratto di locazione di durata 7 luglio – 28 luglio 2012 registrato volontariamente in data 10 luglio 2010. L'opzione deve essere esercitata in sede di registrazione del contratto.

Per i contratti di locazione in esame il contribuente, sia che intenda esercitare l'opzione in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale è prodotto il reddito, sia che intenda esercitarla in sede di

registrazione, è comunque tenuto al versamento dell'acconto della *cedolare secca*, ove dovuto.

2.3 Comunicazione dell'opzione al conduttore

Il comma 11 dell'articolo 3 del *decreto legislativo* stabilisce che laddove *“il locatore opti per l'applicazione della cedolare secca è sospesa, per un periodo corrispondente alla durata dell'opzione, la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, anche se prevista nel contratto a qualsiasi titolo, inclusa la variazione accertata dall'ISTAT verificatasi nell'anno precedente”* (indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati con riferimento all'anno precedente).

In applicazione del comma 11, pertanto, il locatore che intende accedere al regime alternativo della *cedolare secca* è tenuto a rinunciare per il periodo corrispondente alla durata dell'opzione alle variazioni del canone che derivino dall'applicazione di indici di aggiornamento, inclusa la variazione dell'indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (F.O.I).

Ai sensi del medesimo comma 11, *“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 locatore, per beneficiare del regime della *cedolare secca*, deve quindi comunicare preventivamente al conduttore, tramite lettera raccomandata, la scelta per il regime alternativo di tassazione e la conseguente rinuncia, per il corrispondente periodo di durata dell'opzione, *“ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo”*. È esclusa la validità ai fini in esame della raccomandata consegnata a mano, anche con ricevuta sottoscritta dal conduttore. In caso di più conduttori, l'opzione va comunicata a ciascuno di essi.

Il locatore che adotta il regime della *cedolare secca* per l'intera durata del contratto non potrà, quindi, richiedere gli aggiornamenti del canone per

l'intero periodo cui si riferisce l'opzione. Qualora in sede di proroga il contribuente confermi l'opzione per la *cedolare secca*, dovrà rinunciare agli aggiornamenti del canone anche per il periodo di durata della proroga.

La comunicazione deve essere inviata al conduttore prima di esercitare l'opzione per la *cedolare secca*, e, pertanto, in linea generale, prima di procedere alla registrazione del contratto ovvero prima del termine di versamento dell'imposta di registro per le annualità successive.

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.

Il legislatore stabilisce, altresì, con lo stesso comma 11 in esame che le disposizioni concernenti la sospensione della facoltà di chiedere gli aggiornamenti del canone e la relativa comunicazione non sono suscettibili di modifiche in via convenzionale tra le parti.

Nel caso in cui l'opzione esercitata in sede di registrazione del contratto e, quindi all'inizio della prima annualità, sia revocata a valere dalla seconda annualità, resta comunque valida la rinuncia del locatore agli aggiornamenti del canone per un periodo corrispondente a quello della prima annualità per il quale il locatore si è avvalso di tale regime. Pertanto, il locatore non può richiedere gli aggiornamenti del canone relativi alla seconda annualità.

Si precisa che per gli immobili posseduti in comproprietà, l'opzione esercitata da parte di un solo locatore, comporta la rinuncia agli aggiornamenti del canone a qualsiasi titolo, anche da parte dei comproprietari che non hanno optato per il regime della *cedolare secca*. Tenuto conto che il canone è pattuito contrattualmente in maniera unitaria, non appare, infatti, possibile differenziarne l'ammontare in ragione delle quote di possesso di ciascun comproprietario.

3 MODALITÀ DI REGISTRAZIONE DEL CONTRATTO ED ESERCIZIO DELL'OPZIONE

3.1 Registrazione del contratto di locazione ed esercizio dell'opzione - Modello Siria e modello 69

Con il *Provvedimento* è stata introdotta una nuova modalità semplificata di registrazione del contratto di locazione, che può essere utilizzata facoltativamente dai locatori che intendano contestualmente esercitare l'opzione per la *cedolare secca*.

La registrazione del contratto è, in tal caso, effettuata tramite la presentazione, esclusivamente in via telematica, del modello Siria (Denuncia per la registrazione telematica dei contratti di locazione di beni immobili a uso abitativo e relative pertinenze ed esercizio dell'opzione per la *cedolare secca*)¹.

La nuova modalità di registrazione semplificata è resa possibile dall'articolo 38, comma 5, del decreto-legge 31 maggio 2010, n.78, convertito con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, che ha demandato a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione degli *“atti per i quali la registrazione prevista per legge è sostituita da una denuncia esclusivamente telematica di una delle parti, la quale assume qualità di fatto ai sensi dell'articolo 2704, primo comma del codice civile”*.

Com'è noto, la registrazione di un atto conferisce allo stesso data certa. Ai sensi dell'articolo 2704 del codice civile, infatti, *“... la data della scrittura privata della quale non è autenticata la sottoscrizione non è certa e computabile riguardo ai terzi, se non dal giorno in cui la scrittura è registrata ...”*.

Con la formalità di registrazione telematica dei contratti di locazione, introdotta con il *Provvedimento*, viene conferito, alla scrittura privata, il requisito della certezza della data ai sensi dell'articolo 2704 del c.c., analogamente a quanto avviene con la modalità di registrazione ordinaria.

¹ I soggetti interessati possono avvalersi del modello Siria, versione web, che consente di procedere alla registrazione dei propri contratti di locazione e di esercitare l'opzione per la *cedolare secca* direttamente sul sito internet dell'Agenzia delle entrate, www.agenziaentrate.gov.it, senza la necessità di scaricare sul proprio personal computer alcun software di supporto. È sempre possibile avvalersi del modello Siria,

Come chiarito con il *Provvedimento*, tale modalità di registrazione telematica del contratto di locazione può essere utilizzata solo per i contratti che contengono esclusivamente la disciplina del rapporto di locazione e che presentano le seguenti ulteriori caratteristiche:

- un numero di locatori non superiore a tre, ciascuno dei quali esercita l'opzione per la *cedolare secca* in relazione alla propria quota di possesso;
- un numero di conduttori non superiori a tre;
- una sola unità abitativa ed un numero di pertinenze non superiori a tre;
- solo immobili censiti con attribuzione di rendita.

La modalità telematica di registrazione può essere utilizzata solo per i contratti di locazione che non contengono disposizioni o clausole aggiuntive rispetto al rapporto di locazione dell'immobile abitativo, quali, ad esempio, fideiussioni prestate da terzi, locazioni congiunte di immobili abitativi e strumentali, ecc.

I contribuenti che utilizzano la suddetta modalità telematica di registrazione ed esercizio dell'opzione sono comunque tenuti all'obbligo di conservazione del relativo contratto, che deve essere esibito a richiesta degli organi preposti al controllo.

La presentazione del modello Siria può essere effettuata direttamente dai contribuenti abilitati ai servizi telematici (le modalità di abilitazione sono specificate sul sito www.agenziaentrate.gov.it nella sezione “servizi on line”) ovvero tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni.

Il modello Siria può essere presentato anche dagli intermediari abilitati alla trasmissione dei contratti di locazione con il modello 69, indicati dall'articolo 15 del DM 31 luglio 1998:

- organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori maggiormente rappresentative, firmatarie delle convenzioni nazionali stipulate ai sensi dell'art. 4, comma 1, della legge n. 431 del 1998;

- agenzie di mediazione immobiliare iscritte nei ruoli dei mediatori tenuti dalle Camere di commercio, industria, agricoltura ed artigianato;
- soggetti, anche organizzati in forma associativa o federativa degli utenti, appositamente delegati e aventi adeguata capacità tecnica, economica, finanziaria e organizzativa;
- agenzie che svolgono, per conto dei propri clienti, attività di pratiche amministrative presso amministrazioni ed enti pubblici, purché titolari di licenza rilasciata ai sensi dell'art. 115 del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza approvato con regio decreto 18 giugno 1931, n. 773;
- iscritti all'albo professionale dei geometri, anche riuniti in forma associata.

Con il *Provvedimento* è stato approvato anche il “*Modello per la richiesta di registrazione degli atti e per gli adempimenti successivi (modello 69)*”. Il modello 69, che può essere utilizzato anche in alternativa al modello Siria, deve essere utilizzato per la registrazione dei contratti di locazione, nei casi non previsti dal modello Siria, e degli adempimenti successivi dei contratti di locazione (cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite). Il modello 69 deve essere presentato presso qualunque Ufficio dell’Agenzia delle entrate dal soggetto che chiede la registrazione del contratto di locazione.

In caso di mancato esercizio dell’opzione, ovvero nel caso in cui siano presenti una pluralità di locatori e solo alcuni di essi esercitino l’opzione per il regime della *cedolare secca*, occorre produrre, per la richiesta di registrazione del contratto, l’attestazione del pagamento delle imposte.

3.2 Proroga del contratto di locazione

In caso di proroga, anche tacita, del contratto di locazione, occorre procedere, ai sensi dell’articolo 17 del TUR, al versamento dell’imposta di registro entro trenta giorni dal verificarsi del relativo evento.

Qualora il contratto venga prorogato per più annualità, il pagamento può essere eseguito annualmente ovvero per l’intero periodo. Il contribuente deve,

inoltre, presentare l'attestato di versamento entro i venti giorni successivi al pagamento. Tali modalità devono essere osservate in caso di contratti di locazione di immobili abitativi per i quali non è esercitata l'opzione per il regime della *cedolare secca* ovvero è esercitata, in caso di più locatori, solo da alcuni di essi.

Si precisa che il locatore che intende esercitare l'opzione per il regime della *cedolare secca*, nell'ipotesi descritta, deve effettuare detta scelta tramite la presentazione del modello 69 presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate, nel termine di trenta giorni dal momento della proroga.

4 DURATA ED EFFETTI DELL'OPZIONE

4.1 Aspetti generali

L'esercizio dell'opzione vincola il locatore all'applicazione del regime della *cedolare secca* per l'intero periodo di durata del contratto o della proroga, ovvero, in caso di opzione esercitata a decorrere dalle annualità successive alla prima, per il residuo periodo di durata del contratto o della proroga.

Il vincolo derivante dall'esercizio dell'opzione riguarda sia le imposte sui redditi che l'imposta di registro per le annualità di durata del contratto o della proroga.

Il locatore può revocare l'opzione in ciascuna annualità contrattuale successiva a quella in cui è stata esercitata l'opzione entro il termine previsto per il pagamento dell'imposta di registro relativa all'annualità di riferimento. La revoca comporta il pagamento dell'imposta di registro dovuta per detta annualità di riferimento e per le successive.

Le modalità di revoca dell'opzione per il regime della *cedolare secca* saranno stabilite con successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Per quanto concerne l'applicazione dell'imposta di bollo sui contratti di locazione redatti per scrittura privata non autenticata, si ricorda che l'articolo 2 della tariffa allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642 stabilisce l'assoggettamento

al tributo delle “*Scritture private contenenti convenzioni o dichiarazioni anche unilaterali con le quali si creano, si modificano, si estinguono, si accertano o si documentano rapporti giuridici di ogni specie ...*”. Pertanto, in linea generale, il contratto di locazione formalizzato tramite scrittura privata deve essere assoggettato all’imposta di bollo nella misura di euro 14,62 per ogni foglio. In deroga a tale previsione, non è dovuta l’imposta di bollo per i contratti di locazione per i quali si esercita l’opzione per il regime della *cedolare secca*.

Analogamente, non è dovuta l’imposta di registro per la registrazione del contratto di locazione. L’opzione per il regime della *cedolare secca* esplica, quindi, effetti anche nei confronti del conduttore che non sarà più tenuto a corrispondere l’imposta di registro sul contratto. Si precisa che in caso di revoca dell’opzione da parte del locatore nelle annualità successive ritorna dovuta l’imposta di registro sui canoni relativi alle annualità successive.

Sarà cura del locatore che revoca l’opzione per la *cedolare secca* darne comunicazione al conduttore al fine di procedere solidalmente al pagamento dell’imposta di registro dovuta.

La *cedolare secca* sostituisce, inoltre, il reddito fondiario prodotto dall’immobile ad uso abitativo e dalla relativa pertinenza per il periodo di durata dell’opzione.

4.2 Tributi Speciali

In ordine all’applicabilità dei tributi speciali di cui al decreto-legge 31 luglio 1954, n. 533, convertito con modificazioni, dalla legge 26 settembre 1954, n. 869, in casi di registrazione dei contratti di locazione e di esercizio dell’opzione per il regime della *cedolare secca*, si precisa che nel Titolo II della tabella A, annessa allo stesso decreto-legge n. 533 del 1954, al punto II è prevista la corresponsione dei tributi speciali per “*il rilascio dei certificati e attestazioni di qualsiasi specie: copie o estratti di atti, di denunce e di documenti depositati negli uffici ...*”.

Pertanto, il rilascio di “*certificati e attestazioni di qualsiasi specie*” menzionati nella riportata norma realizza il presupposto per l'applicazione dei tributi speciali. Tale attività si sostanzia nel rilascio di documenti che attestano e certificano atti o fatti che sono a conoscenza della pubblica amministrazione e che possono essere desunti dalla consultazione di atti in possesso della medesima.

A parere della scrivente, il presupposto per l'applicazione dei tributi speciali non si realizza con riferimento alle annotazioni di avvenuta registrazione apposte dall'ufficio in calce o a margine dell'atto portato alla registrazione.

L'annotazione sull'atto degli estremi e della data di registrazione prevista dall'articolo 16 del TUR, costituisce, infatti, una modalità di “*Esecuzione della Registrazione*” stessa che si incardina nel procedimento di registrazione degli atti. Tale procedura non può qualificarsi, a parere della scrivente, né come certificazione, né come attestazione da parte dell'ufficio.

Conseguentemente, si precisa che per la registrazione dei contratti di locazione, sia in caso di esercizio dell'opzione per il regime della *cedolare secca* sia nel caso in cui tale opzione non venga esercitata, non sono dovuti i tributi speciali di cui al punto 2) del Titolo II della tabella, annessa al decreto-legge n. 533 del 1954, per carenza del presupposto impositivo.

Peraltro, occorre altresì considerare che la richiesta di registrazione del contratto è presentata dal contribuente in adempimento di un obbligo di legge; non si ritiene, quindi, che l'attività svolta dagli uffici dell'Agenzia delle entrate per l'espletamento di detta formalità possa essere inquadrata nell'ambito dei servizi resi al cittadino di cui al decreto-legge n. 533 del 1954.

Si precisa che non risulta integrato il presupposto per l'applicazione dei tributi speciali in esame anche nel caso in cui la registrazione del contratto di locazione venga effettuata tramite il modello Siria.

Restano, in ogni caso, dovuti i tributi speciali per il rilascio di copie, estratti, certificazioni o attestazioni resi dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente. La corresponsione dei tributi speciali resta dovuta

anche nei casi in cui venga rilasciata una copia o una certificazione di contratti di locazione per i quali è stata esercitata l'opzione per il regime della *cedolare secca*. Tali tributi non sono stati, infatti interessati, dalle disposizioni introdotte con l'articolo 3 del *decreto legislativo*.

4.3 Contitolarità di diritti di proprietà e di diritti reali di godimento

L'opzione per il regime della *cedolare secca* può essere esercitata anche nel caso in cui vi siano due o più locatori, persone fisiche titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile e sulle relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione. In tali casi, l'opzione deve essere esercitata distintamente da ciascun locatore.

L'opzione per il regime di tassazione della *cedolare secca* esplica i suoi effetti solo in capo a coloro che l'hanno esercitata.

Pertanto, i locatori che non hanno esercitato tale opzione sono tenuti solidalmente al versamento dell'imposta di registro per la parte dell'imposta che viene loro imputata, in ragione della quota di possesso.

È opportuno precisare che, ai sensi dell'articolo 57, primo comma, del TUR “... sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, le parti in causa ...”.

Il regime alternativo di tassazione introdotto consente, quindi, di derogare al principio di solidarietà passiva dell'imposta di registro, in quanto i soggetti che optano per il nuovo regime non sono tenuti, per il periodo di durata dell'opzione, al versamento dell'imposta di registro.

Il principio di solidarietà passiva dell'imposta esplica effetti solo con riferimento ai locatori che non hanno esercitato l'opzione per il regime della *cedolare secca*.

I soggetti che non hanno optato per il regime alternativo in commento sono tenuti al pagamento dell'imposta di registro, limitatamente alla frazione del canone loro imputabile in base alle quote complessive di possesso dell'immobile loro spettanti.

In analoga misura, è tenuto al pagamento dell'imposta di registro il conduttore.

Qualora i locatori che hanno esercitato l'opzione per la *cedolare secca* revochino l'opzione per le annualità successive, torna ad operare il principio di solidarietà per il pagamento dell'imposta di registro nei confronti di tutti i soggetti parti del contratto.

Nel caso in cui solo alcuni locatori intendano accedere al regime della *cedolare secca*, deve essere comunque assolta, in misura piena, l'imposta di bollo sul contratto di locazione.

Esempio n. 4

Contratto di locazione di durata annuale avente ad oggetto un immobile abitativo e una pertinenza con un corrispettivo complessivo annuo di euro 15.000. I locatori posseggono le seguenti quote di proprietà (dell'immobile e della pertinenza):

- A) Bianchi possiede il 40%
- B) Rossi possiede il 30%
- C) Verdi possiede il 30%

Verdi opta per il regime della *cedolare secca*.

L'imposta di registro dovuta sul contratto di locazione deve essere calcolata sulla parte del canone imputabile a Bianchi e Rossi corrispondente alle loro quote di possesso ($15.000 \times 70\%$) = euro 10.500.

Su tale importo, deve poi essere applicata l'aliquota del 2% al fine di determinare l'imposta di registro, pari a euro 210, dovuta solidalmente solo da Bianchi e Rossi oltre che dal conduttore.

Si precisa che nel caso in cui l'imposta di registro dovuta sia di ammontare inferiore ad euro 67,00, i soggetti che non hanno optato per il regime della *cedolare secca* e il conduttore sono comunque tenuti al versamento di detto importo.

Per i contratti di durata pluriennale, i comproprietari che non optano per il regime della *cedolare secca* possono, ai sensi dell'articolo 17 del TUR, corrispondere l'imposta sul corrispettivo loro imputabile, pattuito per l'intera durata del contratto ovvero annualmente sull'importo del canone annuo di locazione.

Si precisa, al riguardo, che qualora i comproprietari che hanno optato per il regime della *cedolare secca* revochino, per le annualità successive, tale opzione, torna ad operare il principio di solidarietà passiva di cui all'articolo 57 del TUR, con la conseguenza che i soggetti che hanno revocato l'opzione risponderanno in solido con gli altri comproprietari e con il conduttore dell'imposta di registro dovuta sull'intero importo del canone di locazione.

4.4 Contratti aventi ad oggetto una pluralità di immobili

Nel caso in cui il contratto di locazione abbia ad oggetto unità immobiliari abitative, per le quali è esercitata l'opzione per il regime alternativo di tassazione, ed altre unità immobiliari non soggette al regime della *cedolare secca*, l'imposta di registro deve essere assolta solo sui corrispettivi relativi a quest'ultimi immobili. In tali ipotesi, l'imposta di registro deve essere determinata solo con riferimento al canone di locazione pattuito nel contratto per gli immobili esclusi dal regime della *cedolare secca*.

Qualora sia indicato un canone unitario, l'imposta di registro è dovuta sulla quota di canone imputabile agli immobili per i quali non trova applicazione il regime della *cedolare secca*. Tale quota deve essere determinata in misura proporzionale alla rendita catastale.

Esempio n. 5

Contratto di locazione di durata annuale avente ad oggetto tre immobili con un corrispettivo contrattuale complessivo annuo pari ad euro 45.000. Gli immobili oggetto del contratto sono:

A) immobile abitativo di categoria catastale A1, rendita euro 1.100,00;

- B) immobile abitativo di categoria catastale A2, rendita euro 900,00;
 C) immobile non abitativo di categoria catastale C1, rendita catastale euro 2.000,00.

Il locatore opta per il regime della *cedolare secca* solo per l'immobile A.

L'imposta di registro deve essere corrisposta solo sul corrispettivo riferibile agli immobili B e C, determinato in proporzione alla rendita catastale attribuita agli stessi immobili.

$$\text{Rendita B} / \text{Rendita totale} = 900/4.000 \times 100 = 22,5\%$$

$$\text{Rendita C} / \text{Rendita totale} = 2.000/4.000 \times 100 = 50,0\%$$

$$\text{Corrispettivo riferibile agli immobili B e C} = 45.000 \times 72,5\% = 32.625$$

L'imposta di registro da corrispondere, solidalmente dalle parti contraenti, in sede di registrazione del contratto è pari ad euro 652,50 determinata sulla parte del canone relativo agli immobili per i quali non è stata esercitata l'opzione (32.625 x 2%).

Sul contratto di locazione deve essere, comunque, corrisposta l'imposta di bollo nella misura ordinaria.

Esempio n. 6

Contratto di locazione di durata annuale avente ad oggetto due immobili con un corrispettivo complessivo annuo pari ad euro 9.000. Gli immobili oggetto del contratto sono:

- A) immobile abitativo di categoria catastale A3, rendita euro 700,00;
 B) immobile ad uso non abitativo di categoria catastale C6, che non è pertinenza dell'immobile abitativo, rendita euro 80,00.

Il locatore, in tale ipotesi, può optare per il regime della *cedolare secca* solo per l'immobile A.

L'imposta di registro deve essere, quindi, corrisposta solo sul canone relativo all'immobile di cui al punto B, determinato sulla base della rendita catastale attribuita allo stesso immobile.

$$\text{Canone riferibile all'immobile B} = 9.000 \times 80,00 / (700,00 + 80,00) = 923,00.$$

L'imposta di registro è pari a euro 18,46 ($923,00 \times 2\%$). In tale ipotesi, poiché l'imposta di registro proporzionale è inferiore alla misura minima prevista per la registrazione dei contratti di locazione, l'imposta da corrispondere, solidalmente dalle parti, è pari alla misura fissa di euro 67,00.

5 EFFETTI DELLA CEDOLARE SULLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO

L'opzione per l'applicazione della *cedolare secca* comporta che i canoni tassati con il regime dell'imposta sostitutiva siano esclusi dal reddito complessivo e, conseguentemente, non rilevino ai fini della progressività delle aliquote IRPEF.

Il nuovo regime di tassazione non influenza, tuttavia, l'attribuzione di altri benefici fiscali o l'accesso a prestazioni di natura sociale o assistenziale collegati alla situazione reddituale. L'articolo 3, comma 7, del *decreto legislativo* prevede, infatti, che “*Quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca. Il predetto reddito rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109*”.

Il reddito fondiario assoggettato a *cedolare secca* deve quindi essere computato nel reddito complessivo del locatore per determinare la condizione di familiare fiscalmente a carico, per calcolare le detrazioni per carichi di famiglia, le altre detrazioni d'imposta previste dall'articolo 13 del TUIR, le detrazioni per canoni di locazioni di cui all'articolo 16 del TUIR e, in generale, per stabilire la spettanza o la misura di benefici, fiscali e non, collegati al possesso di requisiti reddituali quali, in particolare, l'I.S.E.E.

Coerentemente, si tiene conto del reddito assoggettato a *cedolare secca* anche nelle ipotesi in cui al maggior reddito complessivo sia collegato un

maggior beneficio come, ad esempio, nel caso di detrazioni per le erogazioni liberali in favore di associazioni senza scopo di lucro di cui all'articolo 15, comma 1, lettera i), del TUIR, spettanti nel limite massimo del 2 per cento del reddito complessivo.

Per le finalità indicate, per espressa previsione del comma 7 dell'articolo 3, occorre tenere conto “*anche del reddito assoggettato a cedolare secca*”; ne consegue che deve essere ricondotto nel reddito complessivo l'importo tassato con l'imposta sostitutiva, costituito dal canone stabilito contrattualmente ovvero, nel caso in cui il canone risulti inferiore alla rendita dell'immobile locato, dalla rendita rivalutata del 5% riferibile ai giorni di applicazione della *cedolare secca* nel periodo d'imposta.

L'applicazione della *cedolare secca* non influenza, invece, l'applicazione di altre deduzioni e detrazioni d'imposta, quali, ad esempio, quelle del 36 per cento o del 55 per cento, previste, rispettivamente, per i lavori di ristrutturazione edilizia su immobili abitativi (art. 1 della legge n. 449 del 1997 e successive modificazioni) e per gli interventi di risparmio energetico (art. 1, commi 344 e seguenti, della legge n. 296 del 2006 e successive modificazioni), le quali restano applicabili, secondo la specifica disciplina, a prescindere dalle modalità di tassazione del reddito fondiario, mediante IRPEF e relative addizionali o mediante *cedolare secca*. Resta fermo, naturalmente, che le suddette detrazioni d'imposta potranno essere fatte valere esclusivamente sull'IRPEF e non anche sulla *cedolare secca*.

6 DETERMINAZIONE DELLA CEDOLARE SECCA

6.1 Base imponibile

La *cedolare secca* si applica ai soli redditi derivanti da contratti di locazione per i quali il locatore ha esercitato l'opzione per il nuovo sistema di tassazione, rinunciando anche all'applicazione degli aggiornamenti del canone.

Nel medesimo periodo d'imposta potranno aversi, pertanto, redditi fondiari derivanti da contratti di locazione assoggettati a *cedolare secca* e redditi fondiari assoggettati ad IRPEF e relative addizionali.

La base imponibile della *cedolare secca* è costituita, per espressa previsione dell'articolo 3, comma 2, del *decreto legislativo*, dal canone di locazione annuo stabilito dalle parti.

L'imposta deve, pertanto, essere calcolata assumendo una base imponibile più elevata rispetto a quella prevista ai fini della determinazione del reddito fondiario da assoggettare ad IRPEF (e relative addizionali), in quanto sul canone stabilito contrattualmente non possono essere operati abbattimenti.

In particolare, il canone non può essere decurtato né dell'abbattimento forfetario del 15% previsto ordinariamente per gli immobili concessi in locazione, né di quello del 25% previsto per i fabbricati siti nei comuni di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, né dell'ulteriore abbattimento del 30% previsto dell'articolo 8 della legge 9 dicembre 1998, n. 431.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 6, del *decreto legislativo*, il reddito derivante dai contratti per cui è stata esercitata l'opzione per la *cedolare secca* non può essere, comunque, inferiore al reddito determinato ai sensi dell'articolo 37, comma 1, del TUIR.

È quindi necessario preliminarmente confrontare i canoni di locazione maturati nel periodo di vigenza dell'opzione per la *cedolare secca* con l'importo della rendita relativa al medesimo arco temporale. Il reddito da assoggettare alla *cedolare secca*, in sostituzione dell'IRPEF e delle relative addizionali, è pari all'importo più elevato. In particolare, i termini da confrontare sono costituiti:

- dall'ammontare dei canoni di locazione maturati nel periodo di vigenza dell'opzione per la *cedolare secca*, assunti senza operare alcun abbattimento.
- dall'ammontare della rendita catastale riferita al medesimo periodo determinata secondo le regole ordinarie, vale a dire con la rivalutazione del 5%;

La *cedolare secca* deve essere applicata soltanto sui canoni (o sulla rendita se superiore) relativi alle annualità contrattuali per le quali sia stata esercitata la relativa opzione.

Per i contratti con decorrenza in corso d'anno l'annualità contrattuale non coincide con il periodo d'imposta e, quindi, nel medesimo periodo d'imposta possono coesistere sia annualità contrattuali per le quali è stata esercitata l'opzione per la *cedolare secca*, sia annualità contrattuali per le quali deve essere applicata l'IRPEF e le relative addizionali. Nel medesimo periodo di imposta possono altresì coesistere sia annualità per le quali è stata esercitata l'opzione per la *cedolare secca*, sia periodi in cui l'immobile non è oggetto di contratti di locazione (perché è tenuto a disposizione ovvero utilizzato direttamente dal proprietario).

Al riguardo si precisa che l'articolo 3, comma 2, del decreto legislativo consente di assoggettare a *cedolare secca* il solo canone derivante dal contratto di locazione per il quale è stata esercitata la relativa opzione. Il canone derivante dal contratto di locazione per il quale non è stata esercitata la relativa opzione ovvero la rendita derivante dall'unità abitativa non locata costituiscono reddito da assoggettare a IRPEF e relative addizionali con le modalità ordinarie.

Quindi, se al momento della registrazione, o alla decorrenza delle successive annualità, è stata esercitata l'opzione per l'applicazione della *cedolare secca*, i canoni di tali annualità che maturano nel periodo d'imposta devono essere assoggettati a tassazione mediante *cedolare secca*. I canoni maturati nel medesimo periodo d'imposta, relativi alle annualità per le quali non è stata espressa l'opzione o per i quali è stata revocata, restano applicabili le ordinarie modalità di tassazione del reddito fondiario.

Esempio n. 7 - Canone superiore alla rendita

Immobile tenuto a disposizione dal 1° gennaio al 10 aprile 2012 e concesso in locazione a decorrere dal 11 aprile 2012; canone annuo 12.000 euro; rendita 3000

euro (comprensiva della rivalutazione del 5%); opzione per l'applicazione della *cedolare secca* in sede di registrazione del contratto.

Reddito fondiario anno 2012

Determinazione del reddito da assoggettare a IRPEF:

rendita 1 gennaio - 10 aprile = $3000 \times 100 / 365$ + maggiorazione di $1/3$ = 821,92 + 273,97 = 1.095,89.

Determinazione del reddito da assoggettare a *cedolare secca*:

canoni 11 aprile - 31 dicembre = $12.000 \times 265 / 365$ = 8.712,33;

rendita 11 aprile - 31 dicembre = $3000 \times 265 / 365$ = 2.178,08;

è da assoggettare a *cedolare secca* l'importo del canone di euro 8.712,33.

Reddito fondiario anno 2013

Ipotesi A) - Per la seconda annualità (decorrente dall'11 aprile 2013) non è revocata l'opzione per la *cedolare secca*. Quindi:

- nessun adempimento ai fini dell'imposta di registro;
- tassazione del reddito data dai canoni relativi alla prima annualità (periodo 1 gennaio - 10 aprile 2013) + canoni relativi alla seconda annualità (periodo 11 aprile - 31 dicembre 2013) = euro 12.000 da assoggettare a *cedolare secca*.

Ipotesi B) - Per la seconda annualità (decorrente dall'11 aprile 2013) è revocata l'opzione per la *cedolare secca*. Quindi:

- comunicazione della revoca e pagamento dell'imposta di registro;
 - tassazione del reddito come segue,
- > canoni relativi alla prima annualità (periodo 1 gennaio - 10 aprile 2013) = $12.000 \times 100 / 365$ = euro 3.287,67 da assoggettare a *cedolare secca*,
- > canoni relativi alla seconda annualità (periodo 11 aprile - 31 dicembre 2013) = $[(12.000 \times 265 / 365) - 15\%]$ = euro 7.405,48 da assoggettare ad IRPEF e addizionali.

Se, invece, l'importo della rendita, determinata nel modo indicato, risulti superiore all'ammontare dei canoni, la *cedolare secca* andrà applicata sulla parte di rendita riferibile ai giorni del contratto oggetto di opzione.

Esempio n. 8 - Rendita superiore al canone

Immobile tenuto a disposizione dal 1° gennaio al 30 novembre 2012 e concesso in locazione dal 1° dicembre 2012; canone annuo 10.000 euro; rendita 12.000 euro (comprensiva della rivalutazione del 5%); opzione per la *cedolare secca* in sede di registrazione del contratto.

Reddito fondiario anno 2012

Determinazione del reddito da assoggettare a IRPEF:

rendita 1° gennaio - 30 novembre = $12.000 \times 334 / 365$ + maggiorazione di $1/3 = 10.980,82 + 3660,27 = 14.641,10$.

Determinazione del reddito da assoggettare a *cedolare secca*:

Rendita 1° dicembre - 31 dicembre = $12.000 \times 31 / 365 = 1.019,18$;

Canone 1° dicembre - 31 dicembre = $10.000 \times 31 / 365 = 849,32$;

è da assoggettare a *cedolare secca* l'importo della rendita di euro 1.019,18.

Il contribuente che possieda più immobili locati può optare per l'applicazione della *cedolare secca* sia in relazione a tutti i contratti, sia in relazione ad alcuni soltanto di essi. In tal caso dovrà determinare separatamente l'IRPEF e la *cedolare secca*, secondo le regole proprie di ciascun sistema di tassazione.

Esempio n. 9 - Immobili locati con applicazione di diversi regimi

Immobile A: contratto 1° gennaio 2011 - 31 dicembre 2014; canone annuo 12.000 euro; opzione per la *cedolare secca*.

Immobile B: contratto 1° dicembre 2010 - 30 novembre 2014; canone annuo 6.000 euro; tassazione IRPEF con aliquota IRPEF, ad esempio 27%.

Redditi 2011

Cedolare secca relativa all'immobile A = $12.000 \times 21\% =$ euro 2.520

IRPEF relativa all'immobile B = $(6000 - 15\%) \times 27\% =$ euro 1.377

Sulla base dei criteri generali di determinazione del reddito fondiario, anche in applicazione del regime della cedolare secca i canoni di locazione di immobili ad uso abitativo non percepiti devono essere assoggettati a tassazione, salvo che entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi non si sia concluso il procedimento giudiziale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti, come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di sfratto per morosità, è riconosciuto un credito d'imposta di pari ammontare (art. 26 del TUIR). Per i canoni di locazione non percepiti assoggettati al regime della cedolare secca, il credito d'imposta, da utilizzare nella dichiarazione dei redditi secondo le medesime modalità previste per i canoni non percepiti assoggettati a IRPEF, sarà commisurato all'importo della cedolare secca versata.

6.2 Aliquote della cedolare secca

L'aliquota della *cedolare secca* è stabilita nella misura del 21% in generale per i contratti disciplinati dal codice civile o a canone libero, regolati dalla legge n. 431 del 1998, anche di durata limitata (ad esempio, case per vacanze o per soddisfare esigenze specifiche).

L'aliquota è ridotta al 19% per i contratti di locazione a canone concordato (o concertato) sulla base di appositi accordi tra le organizzazioni della proprietà edilizia e degli inquilini, di cui all'art. 2, comma 3, della legge n. 431 del 1998, e all'art. 8 della medesima legge, relativi ad abitazioni site nei comuni con carenze di disponibilità abitative individuati dall'articolo 1, comma 1, lettere *a)* e *b)* del decreto-legge 30 dicembre 1988, n. 551 (Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia, nonché i comuni confinanti con gli stessi e gli altri comuni capoluogo di provincia) e negli altri comuni ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE con apposite delibere.

Rientrano in detta previsione anche i contratti con canone concordato stipulati per soddisfare esigenze abitative di studenti universitari (comma 3

dell'art. 8 della citata legge n. 431 del 1998), sulla base di apposite convenzioni nazionali.

7 VERSAMENTI

La *cedolare secca* dovuta è versata con l'apposito codice tributo separatamente dall'IRPEF, ma con le medesime modalità ed entro i medesimi termini. Anche per la *cedolare secca* sono dovuti, pertanto, versamenti sia in acconto che a saldo. Inoltre, essendo previsto che per la *cedolare secca* si applicano le medesime regole dell'IRPEF per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi le sanzioni, gli interessi e il contenzioso, sono applicabili anche per la *cedolare secca* i criteri di compensazione previsti dal d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

L'art. 3, comma 4, del decreto legislativo stabilisce che i versamenti in acconto della cedolare secca sono dovuti nella misura:

- dell'85% per il 2011;
- del 95% per cento a partire dal 2012.

Il *Provvedimento* stabilisce al punto 7.1 un regime transitorio applicabile ai versamenti in acconto relativi al periodo di imposta 2011, per la cui trattazione si rinvia al successivo par. 8.2.

A partire dal periodo di imposta 2012, il *Provvedimento* al punto 7.2 stabilisce che il versamento dell'acconto, pari al 95% dell'imposta dovuta per l'anno precedente, deve essere effettuato in unica soluzione entro il 30 novembre, se inferiore a euro 257,52, o in due rate, se l'importo dovuto è pari o superiore a euro 257,52, di cui:

- la prima, nella misura del 40 per cento, entro il 16 giugno, ovvero entro il 16 luglio con la maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo; la prima rata dell'acconto della cedolare secca può essere versata ratealmente e sugli importi rateizzati sono dovuti gli interessi, secondo le disposizioni previste per la rateazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche;

- la seconda, nella restante misura del 60 per cento, entro il 30 novembre.

Il versamento dell'acconto non si considera carente se di importo almeno pari al 95% della cedolare secca calcolata per l'anno in cui si è prodotto il reddito. È quindi possibile applicare il metodo previsionale.

L'acconto non è dovuto e l'imposta è versata interamente a saldo se l'importo su cui calcolarlo non supera euro 51,65.

L'acconto della cedolare secca è unitario; quindi, per verificare se l'importo dell'acconto dovuto debba essere versato in due rate o in unica rata, ovvero per verificare se l'acconto non sia dovuto, occorre sommare tutti gli importi della cedolare secca dovuta per ogni contratto di locazione per cui sia stata esercitata la relativa opzione nel periodo di riferimento.

Nel caso in cui l'anno di prima applicazione della cedolare secca sia anche il primo anno di possesso dell'immobile, non è dovuto acconto considerato che il relativo reddito nel precedente periodo di imposta non è stato assoggettato a imposta. Se l'anno di prima applicazione della cedolare è il 2011, l'acconto della cedolare è, invece, dovuto in quanto l'articolo 7 del *Provvedimento*, per tutti i contratti in corso in tale anno, obbliga al versamento dell'acconto.

Nell'ipotesi in cui si revochi l'opzione per la cedolare secca e quindi il reddito dell'immobile sia da assoggettare a cedolare secca solo per una parte del periodo di imposta, è comunque possibile, determinare l'acconto dovuto per il periodo di imposta di uscita dal regime della cedolare secca, con metodo previsionale considerato che in base al punto 7.2 del *Provvedimento*, il versamento dell'acconto non si considera carente se di importo almeno pari al 95% della cedolare secca calcolata per l'anno in cui si è prodotto il reddito.

In base al punto 7.3 del *Provvedimento*, per il versamento a saldo della cedolare secca si applicano le disposizioni in materia di versamento a saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Al successivo punto 7.4 del *Provvedimento* è specificato, inoltre, che il versamento della cedolare secca, in acconto e a saldo, è eseguito con le modalità stabilite dall'articolo 19 del decreto

legislativo n. 241 del 1997 e quindi mediante modello F24, utilizzando gli appositi codici tributo. Per il 2011 questa modalità di versamento è seguita anche dai soggetti che si avvalgono dell'assistenza fiscale (cfr. paragrafo 8).

Con risoluzione n. 59/E del 25 maggio 2011 sono stati istituiti i seguenti codici tributo per il versamento, tramite modello F24, della *cedolare secca*: codice "1840" - acconto prima rata; codice "1841" - acconto seconda rata o acconto in unica soluzione; codice "1842" - saldo.

8 APPLICAZIONE DELLA CEDOLARE PER IL 2011

Limitatamente al periodo d'imposta 2011, trattandosi del primo anno di applicazione del nuovo regime, il *Provvedimento* stabilisce alcune regole specifiche, sia per quanto riguarda l'opzione per l'applicazione del nuovo regime, sia per i versamenti in acconto.

8.1 Opzione relativa ai redditi 2011

Il *Provvedimento*, ai punti 6.2, 6.3 e 6.4, prevede per l'applicazione della *cedolare secca* nell'anno 2011 diverse modalità di esercizio dell'opzione a seconda che il contratto, la relativa risoluzione o la proroga siano stati registrati o meno alla data del 7 aprile, data di entrata in vigore del *decreto legislativo*.

8.1.1 Opzione in sede di dichiarazione – Registrazione intervenuta prima del 7 aprile 2011

Il regime della *cedolare secca* può essere applicato a partire dal periodo d'imposta 2011 e, in particolare, può essere applicato ai contratti in corso alla data del 1° gennaio 2011, anche se scaduti o oggetto di risoluzione prima del 7 aprile 2011. L'imposta di registro e l'imposta di bollo già versate, per espressa previsione del *decreto legislativo*, non possono comunque essere rimborsate.

Per questi contratti, per i quali sia già stata effettuata, ove richiesta, la registrazione del contratto o sia stata già corrisposta l'imposta di registro dovuta per la risoluzione del contratto, non devono essere presentate opzioni per la

cedolare secca, né in via telematica, né presso l'ufficio, e l'eventuale applicazione del nuovo regime di tassazione può avvenire direttamente in sede di dichiarazione dei redditi da presentare nell'anno 2012 per i redditi 2011 (cfr punto 6.2 del *Provvedimento*).

Ciò presuppone, naturalmente, che sia stato versato nell'anno 2011 l'acconto della *cedolare secca* per il medesimo anno, ove dovuto.

Il medesimo criterio è applicabile anche alle proroghe dei contratti intervenute prima del 7 aprile 2011 e per le quali alla predetta data sia già stato eseguito il versamento dell'imposta di registro. Anche in questo caso il contribuente può avvalersi della *cedolare secca* direttamente in sede di dichiarazione dei redditi.

L'applicazione della *cedolare secca* riferita all'annualità scadente nel 2011 in sede di dichiarazione dei redditi da presentare nell'anno 2012 (redditi 2011), può avere effetti anche per l'annualità contrattuale successiva, vale a dire per l'annualità decorrente dall'anno 2011.

L'applicazione della *cedolare secca* in sede di dichiarazione dei redditi può riguardare, pertanto, sia entrambe le annualità, vale a dire quella che scade nel 2011 e quella che decorre dallo stesso anno e scade nel 2012, sia una soltanto di esse.

Per l'annualità decorrente dal 2012 e per le successive, in applicazione della regola generale, il contribuente che intenda avvalersi della *cedolare secca* dovrà comunque, entro i termini previsti per il versamento dell'imposta di registro relativa a detta annualità, esprimere la relativa opzione con il modello 69.

Esempio n. 10

Contratto di durata quadriennale 1° aprile 2010 - 31 marzo 2014; scadenza prima annualità 31 marzo 2011; decorrenza seconda annualità 1° aprile 2011.

L'applicazione della *cedolare secca* in sede dichiarazione redditi 2012 per i redditi 2011 può riguardare:

- > entrambe le annualità,
 - canoni relativi al periodo 1° gennaio – 31 marzo 2011, riferiti alla annualità scaduta il 31 marzo 2011,
 - canoni relativi al periodo 1° aprile - 31 dicembre 2011, relativi alla annualità 1° aprile 2011 - 31 marzo 2012;
- > oppure una sola delle due annualità,
 - i soli canoni relativi al periodo 1° gennaio - 31 marzo 2011, riferiti alla annualità scaduta il 31 marzo 2011,
 - i soli canoni relativi al periodo 1° aprile - 31 dicembre 2011, relativi alla annualità 1° aprile 2011 - 31 marzo 2012.

Se l'opzione è riferita anche ai canoni relativi alla annualità 1° aprile 2011 - 31 marzo 2012, dovranno essere assoggettati a *cedolare secca* anche i canoni 1° gennaio - 31 marzo 2012, in quanto l'opzione espressa in sede di dichiarazione dei redditi riguarda l'intera annualità contrattuale, compresa quindi la parte dell'annualità ricadente nel successivo periodo d'imposta.

Per l'annualità decorrente dal 1° aprile 2012 (annualità 1° aprile 2012 - 31 marzo 2013), l'opzione per la applicazione della *cedolare secca* deve, invece, essere espressa con il modello 69, entro il termine di pagamento dell'imposta di registro che sarebbe dovuta per tale annualità ed esplica effetti per la residua durata del contratto.

8.1.2 Opzione in sede di registrazione del contratto – Registrazione a partire dal 7 aprile 2011

Per i contratti registrati a partire dalla data del 7 aprile 2011, l'opzione per la *cedolare secca* deve essere esercitata nei modi ordinari, vale a dire in sede di registrazione del contratto con il modello Siria, ove ne ricorrano i presupposti, o con il modello 69 (cfr punto 6.3 del *Provvedimento*).

L'opzione esercitata in sede di registrazione esplica effetti per l'intera durata del contratto, salvo revoca.

Anche per le proroghe dei contratti per le quali il termine per il versamento dell'imposta di registro non è ancora decorso alla data del 7 aprile, l'applicazione della *cedolare secca* è subordinata all'esercizio dell'opzione, ma è necessario utilizzare esclusivamente il modello 69, come previsto, in linea generale, in caso di opzione esercitata in sede di proroga.

L'opzione può essere espressa anche in sede di risoluzione del contratto e comporta la non applicazione dell'imposta di registro dovuta per la risoluzione. L'opzione deve essere esercitata con il modello 69 per i contratti risolti per i quali alla data del 7 aprile non sia ancora scaduto il termine per il versamento dell'imposta di registro e per i contratti risolti successivamente a tale data.

8.1.3 Opzione in sede di registrazione del contratto – Termini di registrazione in scadenza entro il 6 giugno 2011

Il *Provvedimento*, per agevolare l'esercizio dell'opzione per la *cedolare secca* in sede di prima applicazione della norma, ha disposto al punto 6.4 che per i contratti per i quali il termine di registrazione scade tra il 7 aprile e il 6 giugno 2011, la registrazione, con eventuale esercizio dell'opzione, può essere effettuata entro il 6 giugno 2011.

I medesimi termini di registrazione e di esercizio dell'opzione devono essere riferiti anche alle proroghe per le quali il termine di pagamento dell'imposta di registro scade tra il 7 aprile e il 6 giugno 2011.

Si precisa che anche i soggetti che non esercitano l'opzione per il regime della *cedolare secca*, possono effettuare entro il 6 giugno 2011, i versamenti dell'imposta di registro relativi alle annualità successive alla stipula del contratto di locazione di immobile ad uso abitativo, sempreché i relativi termini di pagamento scadano tra il 7 aprile e il 6 giugno 2011.

Quanto previsto in caso di proroga è applicabile anche per la risoluzione anticipata del contratto. Pertanto, nel caso in cui i termini di pagamento dell'imposta di registro dovuta per la risoluzione scadano in tale periodo, il

termine di pagamento dell'imposta di registro, e conseguentemente di esercizio dell'opzione, si deve ritenere che scada a tale ultima data.

Tabella n. 1 Esercizio dell'opzione nel 2011

OPZIONE IN SEDE DI DICHIARAZIONE	OPZIONE IN SEDE DI REGISTRAZIONE O ALLA SCADENZA DEL PAGAMENTO DELL'IMPOSTA DI REGISTRO	
	Opzione modello 69	Opzione modello SIRIA
Contratti già scaduti alla data del 7 aprile 2011	Contratti stipulati a partire dal 7 aprile 2011 (se il termine di registrazione del contratto scade entro il 6 giugno 2011: opzione entro il 6 giugno 2011)	Contratti stipulati a partire dal 7 aprile 2011 per i quali può essere utilizzato il modello Siria (se il termine di registrazione del contratto scade entro il 6 giugno 2011: opzione entro il 6 giugno 2011)
Contratti in corso alla data del 7 aprile 2011 e <u>già registrati</u> a tale data, per l'annualità che termina nel 2011 e/o per quella successiva	Contratti stipulati prima del 7 aprile 2011 i cui termini di registrazione sono in corso a tale data (se il termine di registrazione del contratto scade tra il 7 aprile e il 6 giugno 2011: registrazione e opzione entro il 6 giugno 2011)	Contratti stipulati prima del 7 aprile 2011 per i quali può essere utilizzato il modello Siria i cui termini di registrazione sono in corso a tale data (se il termine di registrazione del contratto scade tra il 7 aprile e il 6 giugno 2011: opzione entro il 6 giugno 2011)
	Contratti stipulati prima del 7 aprile 2011 i cui termini di registrazione siano già scaduti a tale data ma non sono stati registrati	
Proroga del contratto intervenuta prima del 7 aprile 2011 per la quale a tale data è stata versata l'imposta di registro	Proroga del contratto intervenuta nel 2011 per la quale al 7 aprile non è stata corrisposta l'imposta di registro (se il termine di registrazione del contratto scade tra il 7 aprile e il 6 giugno 2011: opzione entro il 6 giugno 2011)	
Risoluzione del contratto intervenuta prima del 7 aprile 2011 per la quale è già stata versata l'imposta di registro ovvero quelle intervenute successivamente a tale data per le quali non sia stata esercitata l'opzione con il Modello 69	Risoluzione del contratto intervenuta nel 2011 per la quale al 7 aprile non è stata corrisposta l'imposta di registro (se il termine di registrazione del contratto scade tra il 7 aprile e 6 giugno 2011: opzione entro il 6 giugno 2011)	

8.2 Versamento degli acconti

Si premette che con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 12 maggio 2011 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 14 maggio 2011, n. 111) sono stati differiti, per l'anno 2011, i termini di effettuazione dei versamenti

dovuti dai contribuenti². In particolare, per le persone fisiche il termine per l'effettuazione dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e del versamento in acconto della *cedolare secca* è differito dal 16 giugno al 6 luglio 2011. I versamenti potranno essere effettuati dal 7 luglio al 5 agosto 2011 maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo. Nel seguito si farà riferimento ai termini come differiti dal citato DPCM.

Per l'anno d'imposta 2011, l'acconto è stato previsto nella misura dell'85% dell'importo della *cedolare secca* che risulta dovuta per tale anno. Trattandosi del primo anno di applicazione del nuovo sistema di tassazione, l'acconto deve essere determinato esclusivamente con il metodo previsionale, non potendo applicarsi il metodo storico che normalmente si applica in materia di acconti IRPEF.

Anche per il 2011, trovano applicazione le regole ordinarie per quanto concerne l'obbligo di versamento dell'acconto che, pertanto, risulta dovuto in unica rata entro il 30 novembre 2011, se di importo inferiore ad euro 257,52 e in due rate, se di importo pari o superiore ad euro 257,52.

In tal caso, la prima rata, pari al 40 per cento dell'acconto, deve essere versata entro il 6 luglio 2011, ovvero entro il 5 agosto 2011 con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo. La prima rata dell'acconto della *cedolare secca* può essere versata ratealmente e sugli importi rateizzati sono dovuti gli interessi, secondo le disposizioni previste per la rateazione

² Il DPCM del 12 maggio 2011 (Termini per l'effettuazione dei versamenti per l'anno 2011) all'articolo 1, comma 1, stabilisce che "*Le persone fisiche tenute, entro il 16 giugno 2011, ai versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di imposta regionale sulle attività produttive, nonché al versamento in acconto dell'imposta sostitutiva, operata nella forma della cedolare secca, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, effettuano i predetti versamenti:*

a) entro il 6 luglio 2011, senza alcuna maggiorazione;

b) dal 7 luglio 2011 al 5 agosto 2011, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo."

Al successivo art. 3 (Adempimenti fiscali e versamenti che hanno scadenza nel periodo 1° agosto - 20 agosto 2011) prevede che "*1. Gli adempimenti fiscali e il versamento delle somme di cui agli articoli 17 e 20, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, che hanno scadenza nel periodo compreso tra il giorno 1 ed il giorno 20 del mese di agosto 2011, possono essere effettuati entro il medesimo giorno 20, senza alcuna maggiorazione.*

2. Resta ferma la scadenza del versamento, maggiorato dell'importo nella misura dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo, di cui all'articolo 1 del presente decreto."

dell'imposta sul reddito delle persone fisiche; la seconda, pari al 60 per cento dell'importo dovuto, entro il 30 novembre 2011.

L'acconto per il 2011 non è dovuto e la *cedolare secca* è versata interamente a saldo se l'importo su cui calcolare il relativo acconto non supera euro 51,65.

Per il 2011, i contribuenti che ricorrono all'assistenza fiscale, non potendo avvalersi di tale assistenza anche per il pagamento degli acconti della *cedolare secca*, devono effettuare il relativo versamento con il modello F24, entro i termini ordinari previsti per l'acconto IRPEF.

Fermo restando quanto sopra, il *Provvedimento* al punto 7.1 detta una disciplina particolare per il 2011 che tiene conto del mese di decorrenza dei contratti rispetto al mese in cui cade il termine di versamento dell'acconto.

In particolare, è previsto che l'acconto dell'85% è versato in due rate (6 luglio e 30 novembre 2011) per i contratti in corso al 31 maggio 2011, nonché per i contratti scaduti ovvero oggetto di risoluzione volontaria entro tale data. In applicazione delle regole ordinarie, tuttavia, se l'85% della cedolare secca dovuta per il 2011, calcolata sommando l'importo della cedolare secca dovuta dal contribuente per ciascuno di detti contratti, è inferiore a 257,52 euro, l'acconto è versato in unica rata entro il 30 novembre 2011. Coerentemente, se l'importo su cui calcolare l'acconto, calcolato come sopra indicato, non supera 51,65 euro l'acconto non è dovuto e la cedolare secca è versata interamente a saldo.

Per i contratti con decorrenza successiva al 31 maggio 2011 il versamento d'acconto è effettuato, in unica rata, entro il 30 novembre 2011. In altre parole, per i contratti decorrenti tra il 1° giugno e il 31 ottobre 2011, l'acconto sarà versato in unica rata, pari all'85% della cedolare secca complessivamente dovuta per detti contratti entro il 30 novembre 2011. Anche per i contratti in esame, se l'importo su cui calcolare l'acconto, definito come sopra indicato, non supera 51,65 euro l'acconto non è dovuto e la cedolare secca è versata interamente a saldo.

Per i contratti con decorrenza dal 1° novembre 2011, non è dovuto acconto e la *cedolare secca* sarà versata interamente in sede di saldo.

Nel caso in cui il contratto sia risolto anticipatamente, prima del versamento della seconda rata di acconto, quest'ultima potrà essere rideterminata al fine di commisurare l'acconto dovuto alla percentuale stabilita dalla norma.

Tabella n. 2 -Versamento in acconto dell'85% per il 2011

Entro il 6 luglio 2011:

> prima rata (40% dell'acconto),

- contratti in corso al 31 maggio 2011 (anche se conclusi prima del 7 aprile), se l'acconto dovuto è pari o superiore a 257,52 euro
- contratti scaduti ovvero oggetto di risoluzione volontaria entro il 31 maggio 2011, se l'acconto dovuto è pari o superiore a 257,52 euro.

Entro il 30 novembre 2011:

> seconda rata (60% dell'acconto),

- contratti in corso al 31 maggio 2011 (anche se conclusi prima del 7 aprile), se l'acconto dovuto è pari o superiore a 257,52 euro,
- contratti scaduti ovvero oggetto di risoluzione volontaria entro il 31 maggio 2011, se l'acconto dovuto è pari o superiore a 257,52 euro;

> unica rata (100% dell'acconto),

- contratti in corso al 31 maggio 2011 (anche se conclusi prima del 7 aprile), se l'acconto dovuto è inferiore a 257,52 euro,
- contratti scaduti ovvero oggetto di risoluzione volontaria entro il 31 maggio 2011, se l'acconto dovuto è inferiore a 257,52 euro,
- contratti con decorrenza tra il 1 giugno e il 30 ottobre 2011.

Acconto non dovuto e versamento della cedolare secca a saldo:

- per i contratti con decorrenza tra il 1° novembre e il 31 dicembre 2011;
- se l'importo su cui calcolare l'acconto è pari o inferiore a 51,65 euro.

ANNO 2011	Importo dell'acconto ≥ 257,52 euro	Importo dell'acconto < 257,52 euro	Importo su cui calcolare l'acconto ≤ 51,65 euro
Contratti di locazione			
- in corso al 31 maggio - scaduti e risolti entro il 31 maggio	Versamento 2 rate 6 luglio 40% 30 novembre 60%	Versamento 1 rata 30 novembre 100%	Non dovuto
- decorrenti dal 1° giugno	Versamento 1 rata 30 novembre 100%	Versamento 1 rata 30 novembre 100%	Non dovuto
- decorrenti dal 1° novembre	Non dovuto	Non dovuto	Non dovuto

Per i contratti in corso alla data del 1° gennaio 2011, in sede di determinazione dell'acconto dovuto per il 2011, occorre considerare anche i canoni relativi alla successiva annualità decorrente dal 2011 (anche se successivamente al termine previsto per i predetti acconti), se anche per tale annualità si intenda esercitare l'opzione per la *cedolare secca*.

Esempio n. 11

Contratto 1° luglio 2010 - 30 giugno 2014; opzione per la *cedolare secca* anche per la seconda annualità 1° luglio 2011 - 30 giugno 2012. Acconto in due rate:

> 6 luglio 2011 = 40% x 85% = 34% dei canoni 1° gennaio - 30 giugno 2011 + canoni 1° luglio - 31 dicembre 2011;

> 30 novembre 2011 = 60% x 85% = 51% dei canoni 1° gennaio - 30 giugno 2011 + canoni 1° luglio 2011 - 31 dicembre 2011.

Esempio n. 12

Contratto 1° luglio 2010 - 30 giugno 2014; opzione per *cedolare secca* solo per la seconda annualità. Acconto in due rate:

> 6 luglio 2011 = 34% dei canoni 1° luglio - 31 dicembre 2011;

> 30 novembre 2011 = 51% dei canoni 1° luglio - 31 dicembre 2011.

Esempio n. 13

Contratto 5 novembre 2011- 4 novembre 2015. Acconto: non dovuto, la *cedolare secca* è versata direttamente a saldo nel 2012.

Se nell'anno 2011 sono stipulati più contratti di locazione, in relazione al medesimo immobile o a immobili diversi, l'acconto dell'85% è dovuto, secondo le regole descritte, e quindi sommando l'importo della cedolare secca dovuta in relazione alla decorrenza propria di ciascun contratto. Potrà verificarsi, infatti, che per l'anno 2011, per alcuni contratti è dovuto l'acconto della *cedolare secca*, mentre per un altro non è dovuto, ad esempio perché il contratto ha decorrenza successiva al 31 ottobre 2011.

Esempio n. 14

Nell'anno 2011 sono stipulati più contratti di locazione di breve durata:

- **Immobile A** (contratto 1° aprile - 30 aprile) e **immobile B** (contratto 1° aprile – 31 ottobre): acconto 85% in due rate (se l'importo complessivo dell'acconto è pari o superiore a 257 euro): 40% entro il 6 luglio, 60 % entro il 30 novembre;
- **Immobile A** (contratto 10 agosto - 9 settembre): acconto 85% entro il 30 novembre;
- **Immobile B** (contratto 20 dicembre 2011 - 6 gennaio 2012): nessuno acconto.

Con riguardo al primo anno di applicazione del nuovo regime, visto l'obbligo di versamento in acconto dell'85% della *cedolare secca* dovuta per il periodo di imposta 2011, l'acconto IRPEF per il medesimo periodo di imposta 2011 si ritiene correttamente determinato se pari al 99 per cento dell'IRPEF dovuta sulla base della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta precedente, assumendo il relativo reddito senza considerare il reddito fondiario prodotto nel 2010 dagli immobili abitativi per i quali, nel 2011, il contribuente si avvale della cedolare secca per l'intero periodo di imposta.

Esempio n. 15 - Acconto IRPEF in presenza di immobile assoggettato a cedolare secca per l'intero periodo di imposta 2011

Situazione anno 2010: immobile a disposizione dal 1° gennaio al 31 dicembre 2010.

Contratto 1° gennaio 2011 - 31 dicembre 2015; canone annuo 12.000 euro; rendita 1.200 euro (comprensiva della rivalutazione del 5%); è esercitata l'opzione per la *cedolare secca* dal 2011.

Acconto IRPEF per il 2011: il reddito fondiario su cui calcolare l'acconto potrà essere ridotto di un ammontare pari all'intera rendita catastale maggiorata di 1/3 assoggettata a tassazione nel periodo d'imposta 2010: euro $1.200 + 1/3 = 1.600$.

Se nel 2011 per determinati immobili abitativi il contribuente si avvale della *cedolare secca* solo per una parte del periodo di imposta (ad esempio per i mesi da settembre a dicembre 2011) non si dovrà considerare il reddito fondiario prodotto dai medesimi immobili nella corrispondente parte del periodo di imposta 2010 (nell'esempio nei mesi da settembre a dicembre 2010)

Esempio n. 16 - Acconto IRPEF in presenza di immobile assoggettato a cedolare secca solo per una parte del periodo di imposta 2011

Situazione anno 2010: dal 1° gennaio al 31 maggio 2010 immobile a disposizione; dal 1° giugno al 31 dicembre 2010 immobile locato con canone annuo 9.000 euro.

Contratto 1° settembre 2011 - 31 agosto 2015; canone annuo 12.000 euro; rendita 1.200 euro (comprensiva della rivalutazione del 5%); è esercitata l'opzione per la *cedolare secca* dal 1° settembre 2011.

Acconto IRPEF per il 2011: il reddito fondiario su cui calcolare l'acconto potrà essere rideterminato non considerando l'immobile come produttivo di reddito fondiario limitatamente al periodo di possesso 1° settembre 2010 – 31 dicembre 2010.

Conseguentemente, il reddito fondiario su cui calcolare l'acconto IRPEF per il 2011 sarà rideterminato con i metodi ordinari tenendo in considerazione il solo periodo 1° gennaio - 31 agosto 2010, considerando per i primi 5 mesi la rendita catastale rivalutata con la maggiorazione di 1/3 e per i mesi da giugno ad agosto i 3/12 del canone di locazione ridotto del 15%.

I soggetti che si avvalgono dell'assistenza fiscale possono effettuare un minore acconto mediante indicazione nel modello 730 dei minori importi a titolo di acconto che intendono effettuare.

Coloro che hanno già presentato il modello 730, possono avvalersi della possibilità di riduzione del primo acconto, presentando al sostituto d'imposta tempestivamente per consentire a questi di tenerne conto al momento dell'effettuazione del conguaglio, una apposita comunicazione per indicare i minori importi a titolo di acconto che intendono effettuare.

8.3 Comunicazione di rinuncia agli aggiornamenti

Anche per il 2011, l'applicazione del nuovo sistema di determinazione dell'imposta è subordinata alla condizione che il locatore rinunci alla facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, pena l'inapplicabilità del regime in questione, e che ne dia preventiva comunicazione al conduttore.

La comunicazione per l'applicazione della *cedolare secca*, come già illustrato nel paragrafo 2.3, in via generale deve essere inviata al conduttore prima dell'esercizio dell'opzione.

Per l'anno 2011, per quanto riguarda i contratti scaduti o risolti, già registrati, prorogati e con imposta di registro già versata alla data del 7 aprile 2011, deve ritenersi che la condizione richiesta dalla norma sia rispettata se la rinuncia è comunicata al conduttore, con lettera raccomandata, nel termine stabilito per il versamento del primo acconto dovuto, che può essere il 6 luglio 2011 se l'acconto è dovuto in due rate, oppure il 30 novembre 2011 se l'acconto

è dovuto in unica rata, ovvero se non è dovuto acconto, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Per i contratti di locazione nei quali è espressamente disposta la rinuncia agli aggiornamenti del canone di cui al paragrafo 2.3 si ritiene che non sia necessario inviare al conduttore la comunicazione in questione.

Sulla base della comunicazione di rinuncia, per il periodo contrattuale cui si riferisce l'acconto, il locatore non può percepire dal conduttore gli aggiornamenti dei canoni e questi, se già percepiti, devono essere restituiti.

In presenza di più locatori, l'opzione esercitata da uno di essi esplica effetti anche nei confronti degli altri locatori ai fini della rinuncia agli aggiornamenti del canone.

9 SANZIONI

9.1 Disciplina delle sanzioni per omessa registrazione del contratto di locazione

L'articolo 3, comma 3, del *decreto legislativo* stabilisce che “... *Nei casi di omessa richiesta di registrazione del contratto di locazione si applica l'articolo 69 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986*”.

Il citato articolo 69 del TUR prevede che “*chi omette la richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero la presentazione delle denunce previste dall'articolo 19 è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta*”.

Tali misure sanzionatorie sono dovute solidalmente dai soggetti obbligati a chiedere la registrazione del contratto di locazione (parti contraenti per i contratti verbali e le scritture private non autenticate, ovvero parti contraenti e pubblico ufficiale per gli atti pubblici e le scritture private autenticate).

Si segnala che l'omissione o la tardività della registrazione del contratto di locazione degli immobili ad uso abitativo, comporta l'applicazione delle

misure previste dall'articolo 3, commi 8 e seguenti, del *decreto legislativo* (al riguardo sono forniti chiarimenti con il successivo paragrafo 9.3).

Con riferimento all'omissione dell'obbligo di registrazione si precisa che, anche a seguito dell'introduzione del nuovo regime di tassazione della *cedolare secca*, trova applicazione una sanzione amministrativa commisurata all'imposta di registro dovuta sul contratto. A seguito della contestazione da parte dell'ufficio, i soggetti tenuti alla registrazione del contratto sono, quindi, obbligati al versamento dell'imposta di registro dovuta, al pagamento della sanzione dal 120% al 240% dell'imposta, nonché al pagamento degli interessi.

In caso di tardività nella richiesta di registrazione, trova applicazione l'articolo 13 del decreto legislativo 18 novembre 1997, n. 472. Com'è noto, tale disposizione, con una previsione di carattere generale, ha esteso a tutti i tributi compreso quello di registro, l'operatività del ravvedimento operoso che consiste nell'effettuare spontaneamente l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito oltre i termini originalmente previsti, ma pur sempre nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate, con una riduzione della sanzione (*cfr.* circolare del Ministero delle finanze n. 192 del 23 luglio 1998).

Pertanto, nel caso in cui la registrazione del contratto di locazione sia stata eseguita oltre i termini di registrazione (che coincide con il termine di 30 giorni previsto per il pagamento dell'imposta di registro, secondo le disposizioni dell'articolo 17 del TUR - *cfr.* circolare del 16 novembre 2000, n. 207, par. 2.2.9), il contribuente che intende beneficiare dell'istituto del ravvedimento operoso ricorrendone le condizioni ivi richiamate, è tenuto al versamento dell'imposta, delle sanzioni ridotte oltre che degli interessi.

Al riguardo appare, tuttavia, opportuno fornire alcuni chiarimenti per i casi in cui il locatore, in sede di registrazione tardiva del contratto di locazione, eserciti l'opzione per il regime della *cedolare secca*.

Per effetto di tale opzione, infatti, il locatore è tenuto al versamento della *cedolare secca* che, com'è noto, sostituisce, tra l'altro, per il periodo di durata dell'opzione l'imposta di registro dovuta sul canone di locazione.

Si ritiene, quindi, che, analogamente a quanto avviene nei casi in cui l'opzione sia esercitata in sede di registrazione nei termini del contratto di locazione, anche in caso di registrazione tardiva, a seguito dell'esercizio dell'opzione per il regime alternativo, il locatore non sarà tenuto al versamento dell'imposta di registro.

Tuttavia, le parti contraenti restano comunque tenute al versamento delle sanzioni commisurate all'imposta di registro calcolata sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto, ancorché il pagamento di detta imposta, per effetto dell'opzione, sia sostituito dal pagamento della *cedolare secca*.

Anche in tal caso, i soggetti obbligati alla registrazione possono beneficiare dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 al sussistere delle condizioni ivi previste.

Esempio n. 17 - Calcolo delle sanzioni

Contratto di locazione stipulato il 30 dicembre 2010, di durata pari a 4 anni, i cui termini di registrazione sono decorsi il 29 gennaio 2011. Corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto 40.000 euro. Registrazione effettuata in data 31 luglio 2011 ed opzione per il regime della *cedolare secca* per l'intera durata del contratto. Si applica la sanzione minima del 120%.

Imposta di registro calcolata sul corrispettivo pattuito = $40.000 \times 2\% = 800$

Sanzione = $800 \times 120\% = 960$

Tenuto conto che la registrazione del contratto è effettuata entro un anno dal termine di registrazione previsto e che la violazione è intervenuta prima del 1° febbraio 2011, trova applicazione l'istituto del ravvedimento operoso e la riduzione della sanzione a un decimo del minimo ai sensi dell'articolo 13, lettera b), del d.lgs. n. 472 del 1997 (riduzione poi portata a un ottavo del minimo a partire dal 1 febbraio 2011 ad opera dell'art. 1, comma 20 della legge 13 dicembre 2010, n. 220).

Sanzione dovuta in solido dalle parti contraenti = $960 \times 1/10 = 96$

In definitiva, in caso di opzione per il regime della *cedolare secca*, i soggetti tenuti alla registrazione del contratto che provvedono a porre in essere detto adempimento tardivamente, devono corrispondere le sanzioni per tardiva registrazione. Non risulta, invece, dovuta, per il periodo di durata dell'opzione, l'imposta di registro.

Si precisa, al riguardo, che, in caso di opzione per il regime della *cedolare secca*, l'imposta di registro non deve essere versata solo con riferimento ai contratti di locazione, i cui termini di registrazione erano ancora pendenti alla data del 1° gennaio 2011, per i quali può, dunque, trovare applicazione il regime alternativo di tassazione.

Per i contratti di locazione i cui termini di registrazione erano già decorsi a tale data, le parti contraenti restano, comunque, tenute, a prescindere dall'esercizio dell'opzione, al versamento dell'imposta di registro, oltre che delle sanzioni e degli interessi.

Da ultimo, si ricorda che il *Provvedimento* ha disciplinato, tra l'altro, l'applicazione del regime della *cedolare secca* per l'anno 2011, prevedendo che per i contratti per i quali il termine di registrazione scade tra il 7 aprile e il 6 giugno 2011, la formalità di registrazione del contratto, anche ai fini dell'esercizio dell'opzione, può essere effettuata entro tale ultimo termine. Per tali fattispecie, laddove la richiesta di registrazione del contratto sia presentata entro il termine del 6 giugno 2011, non si realizza l'ipotesi di tardiva registrazione del contratto di locazione e, quindi, il presupposto per l'applicazione delle sanzioni.

Non trovano applicazione le sanzioni, anche nel caso in cui gli adempimenti relativi alle proroghe del contratto, per le quali il termine di pagamento dell'imposta di registro scade tra il 7 aprile e il 6 giugno 2011, vengano effettuati entro il 6 giugno 2011.

Si precisa, inoltre, che non si considera tardivo il versamento dell'imposta di registro effettuato entro il 6 giugno 2011 per le annualità successive alla stipula del contratto da parte dei soggetti che non esercitano

l'opzione per il regime della cedolare secca. Le sanzioni non trovano applicazione a condizione che il termine per il versamento dell'imposta di registro scade tra il 7 aprile ed il 6 giugno 2011.

9.2 Canone non dichiarato o dichiarato in misura inferiore

Il comma 5, dell'articolo 3 del *decreto legislativo* prevede un inasprimento delle sanzioni se nella dichiarazione dei redditi il canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo non è indicato o è indicato in misura inferiore a quella effettiva. È previsto che si applicano in misura raddoppiata le sanzioni amministrative di cui all'articolo 1, commi 1 e 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Pertanto, la sanzione amministrativa dal 120 al 240 per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di 258 euro, prevista dal comma 1 del citato articolo 1, in caso di omessa indicazione del canone nella dichiarazione dei redditi si applica nella misura dal 240 al 480 per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di 516 euro.

In caso di dichiarazione del canone in misura inferiore, le sanzioni amministrative previste dal comma 2 del citato articolo 1 nella misura dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta dovuta, si applicano nella misura dal 200 al 400 per cento.

Inoltre, in deroga a quanto previsto dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, per i redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo, nel caso di definizione dell'accertamento con adesione del contribuente ovvero di rinuncia del contribuente all'impugnazione dell'accertamento, le sanzioni amministrative previste dall'articolo 1, commi 1 e 2, e dall'articolo 13, comma 1, del citato decreto legislativo n. 471 del 1977 si applicano senza riduzioni.

9.3 Contratti non registrati, registrati per un importo inferiore a quello effettivo e comodati fittizi

L'articolo 1, comma 346, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 prescrive che *“i contratti di locazione, o che comunque costituiscono diritti relativi di*

godimento, di unità immobiliari ovvero di loro porzioni, comunque stipulati, sono nulli, se ricorrendone i presupposti non sono registrati”.

Coerentemente con tale disposizione, il legislatore ha stabilito con l’articolo 3, commi 8 e 9, del *decreto legislativo* una specifica disciplina per i contratti di locazione ad uso abitativo, che, ricorrendone i presupposti di legge, non sono registrati entro i termini previsti di 30 giorni dalla stipula del contratto o dalla sua esecuzione.

In particolare, il comma 8 del medesimo articolo 3 dispone che a tali contratti si applica *“la seguente disciplina:*

- a) la durata della locazione è stabilita in quattro anni a decorrere dalla data di registrazione, volontaria o d’ufficio;*
- b) al rinnovo si applica la disciplina di cui all’articolo 2, comma 1, della citata legge n. 431 del 1998;*
- c) a decorrere dalla registrazione il canone annuo di locazione è fissato in misura pari al triplo della rendita catastale, oltre l’adeguamento, dal secondo anno, in base al 75 per cento dell’aumento degli indici ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie degli impiegati ed operai. Se il contratto prevede un canone inferiore, si applica comunque il canone stabilito dalle parti”.*

La disciplina in esame regola gli effetti derivanti dalla mancata o tardiva registrazione sulle future vicende del rapporto tra locatario e locatore, per quanto concerne la durata del contratto, il rinnovo del medesimo e la determinazione del canone.

In particolare, *ex lege*, la durata del contratto viene stabilita in 4 anni a decorrere dalla data di registrazione (volontaria o d’ufficio). Viene, altresì, previsto che al rinnovo dei contratti di locazione si applica la disciplina di cui all’articolo 2, comma 1, della legge n. 431 del 1998, il quale prevede che i contratti siano rinnovati automaticamente alla scadenza per un periodo di 4 anni, fatte salve l’eccezioni previste dal medesimo articolo 2.

A decorrere dalla registrazione del contratto, il canone è fissato in misura pari al triplo della rendita catastale, oltre l'adeguamento, che trova applicazione dall'anno successivo in base al 75% dell'aumento degli indici ISTAT.

Nell'ipotesi, quindi, in cui un contratto di locazione non sia stato registrato o sia registrato tardivamente è dovuta l'imposta di registro e le relative sanzioni, secondo le precisazioni contenute nel paragrafo 9.1.

Si precisa che le parti possono verificare l'avvenuta registrazione del contratto di locazione ed i termini della locazione stessa mediante l'accesso al Cassetto Fiscale dei Servizi Telematici dell'Agenzia delle Entrate (saranno presto disponibili le informazioni relative ai contratti registrati avvalendosi del modello Siria). Le informazioni sono visualizzate al percorso: La mia scrivania - Consultazioni - Cassetto Fiscale – Dati Patrimoniali – Atti del Registro. Selezionando l'anno di registrazione verranno visualizzati tutti gli atti registrati, in cui è parte l'utente, con i dati di dettaglio quali: l'ufficio presso cui è stato registrato l'atto, la tipologia, il numero e la data di registrazione, le parti interessate e gli importi dichiarati.

Per accedere al Cassetto Fiscale è necessario essere registrati ai Servizi Telematici dell'Agenzia delle entrate ed essere in possesso del Codice PIN (codice identificativo personale).

In considerazione della previsione recata dal comma 8 dell'articolo 3 del decreto legislativo, a partire dalla data di registrazione del contratto (volontaria ovvero d'ufficio), occorre tener conto nella determinazione dell'imposta di registro dovuta anche delle nuove condizioni e della durata del contratto stabilite *ex lege*.

Conseguentemente, qualora sia registrato un contratto di locazione tardivamente, l'imposta deve essere assolta sul corrispettivo pattuito per intera durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno, ferma restando l'applicazione di sanzioni e interessi.

In considerazione della disposizione recata dall'articolo 3, comma 8, del decreto legislativo si precisa che in caso di registrazione tardiva del contratto

l'imposta di registro può essere assolta sulla base del canone stabilito dalle parti fino all'annualità contrattuale in corso alla data di registrazione del contratto.

A partire dalla data registrazione del contratto, in considerazione di quanto disposto dal comma 8 in merito alla determinazione del canone e alla durata del contratto, la base imponibile dell'imposta di cui trattasi deve essere determinata sulla base del canone fissato in misura pari al triplo della rendita catastale, oltre all'adeguamento ISTAT, se tale importo è inferiore al canone pattuito tra le parti.

Esempio n. 18

Contratto stipulato in data 15 novembre 2009 per la durata di 4 anni. Canone annuo stabilito dalle parti euro 12.000. Registrazione del contratto effettuata dal conduttore in data 15 giugno 2011.

In tale ipotesi, in sede di registrazione del contratto, le parti sono tenute a corrispondere, l'imposta di registro sul corrispettivo pattuito:

- per l'annualità 15/11/2009-14/11/2010;
- per l'annualità 15/11/2010-14/11/2011.

A partire dalla data di registrazione (15 giugno 2011) fino al termine della durata del contratto, come stabilita *ex lege* (14 giugno 2015, salvo proroga) l'imposta di registro è commisurata al canone come definito dal citato articolo 3, comma 8, del *decreto legislativo*.

È, altresì, previsto al comma 9 dello stesso articolo 3 che le medesime disposizioni in materia di nullità del contratto non registrato recate dal comma 346 dell'articolo 1 della legge n. 344 del 2005 e quelle previste dal comma 8 dello stesso articolo 3, *“si applicano anche ai casi in cui:*

- a) nel contratto di locazione registrato sia stato indicato un importo inferiore a quello effettivo;*
- b) sia stato registrato un contratto di comodato fittizio”.*

In caso di omessa registrazione del contratto di locazione ovvero nel caso in cui sia stato registrato un contratto di comodato fittizio, può procedere alla formalità di registrazione anche una delle parti contraenti, pur in assenza di un apposito contratto scritto. Analogamente, nel caso in cui le parti contraenti intendano denunciare un canone di locazione più elevato rispetto a quello indicato nel contratto già registrato, non è necessario che venga prodotto, all'ufficio dell'Agenzia un atto scritto. In tali ipotesi, il soggetto che procede alla registrazione deve presentare all'ufficio apposita denuncia in doppio originale unitamente al modello 69 debitamente compilato.

Ai sensi del successivo comma 10, le disposizioni di cui ai commi 8 e 9 non si applicano ove la registrazione sia effettuata entro il 6 giugno 2011, e cioè entro il sessantesimo giorno dalla data di entrata in vigore del *decreto legislativo*.

Anche nel caso in cui la registrazione del contratto sia effettuata entro il 6 giugno 2011, trovano, comunque applicazione le sanzioni di cui all'articolo 69 del TUR, secondo i chiarimenti forniti al paragrafo 9.1.

* * *

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA