

Affitti non registrati: il ravvedimento sana solo le infrazioni fiscali

Gentile cliente, con la presente desideriamo effettuare alcune **precisazioni in relazione alla funzione del ravvedimento operoso nel caso di mancata registrazione del contratto di locazione di un immobile ad uso abitativo**. Nel dettaglio, nel caso in cui **un contribuente non provveda alla registrazione del contratto**, gli può essere applicato il **regime di locazione previsto dal D.Lgs. n. 23/2011 all'articolo 3 comma 8** (il quale prevede una durata della locazione di quattro anni e un canone di locazione annuo pari al triplo della rendita catastale dell'immobile), **oltre al trattamento sanzionatorio fiscale per il mancato versamento dell'imposta di registro**. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.47/E/2012 ha precisato che **nel caso in cui il contribuente ometta di registrare il contratto e si avvalga del ravvedimento operoso, questo ha effetto solamente sul trattamento sanzionatorio fiscale dell'infrazione**: riguardo alle disposizioni civilistiche concernenti la locazione dell'immobile in assenza di registrazione del contratto, **il ravvedimento operoso non esplica alcun effetto**.

Premessa

Con la **circolare n. 47/E/2012** l'Agenzia delle Entrate ha fornito **precisazioni in relazione ai seguenti punti**:

- applicazione della remissione in bonis all'opzione per la cedolare secca;
- effetti del **ravvedimento operoso nel caso di mancata registrazione del contratto di locazione**.

In riferimento alla seconda questione affrontata dalle Entrate, viene precisato che **il ravvedimento operoso eseguito a seguito della contestazione della mancata registrazione di un contratto di affitto ha effetto solo relativamente al trattamento sanzionatorio fiscale collegato al mancato versamento dell'imposta**.

In particolare, il ravvedimento non esplica alcun effetto in riferimento al "regime residuale" civilistico di locazione previsto dall'articolo 3 comma 8 del D.Lgs. n. 23/2011, che **prevede in mancanza di**

registrazione del contratto, la fissazione della durata del contratto e del corrispettivo derivante dalla locazione.

Disciplina del ravvedimento

Il D.Lgs. 30.3.2000, n. 99, ha emanato **disposizioni correttive ed integrative dei decreti relativi alla disciplina delle sanzioni, che si ricorda sono i seguenti:**

- D.Lgs. 17.12.1997, n. 471, relativo alle sanzioni non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi;
- D.Lgs. 17.12.1997, n. 472, relativo alle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie;
- D.Lgs. 17.12.1997, n. 473, relativo alle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti.

Nell'ambito del primo dei tre decreti elencati, l'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97 contiene la disciplina del ravvedimento operoso, istituto che consente all'autore della violazione (e dei soggetti obbligati in solido), di rimediarsi spontaneamente fruendo in tal modo di rilevanti riduzioni delle sanzioni amministrative, purchè la regolarizzazione avvenga nel rispetto delle seguenti condizioni:

- ✓ entro predeterminati limiti temporali;
- ✓ prima che la violazione sia stata constatata, ovvero siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche, ovvero ancora che siano iniziate altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione (o i soggetti obbligati in solido) abbia avuto formale conoscenza.

ELEMENTI OSTATIVI AL RAVVEDIMENTO	
Elementi ostativi	Elementi non ostativi
Accessi	Accessi informativi
Ispezioni	Rilevamento dati
Verifiche	Altre attività prive di carattere accertativi
Altre attività di accertamento	Attività di accertamento non formalmente portate a conoscenza del contribuente

In caso di **mancato pagamento del tributo**, il contribuente può sanare la violazione con il versamento di quanto dovuto:

- **entro 30 giorni** dalla scadenza del termine stabilito, ottenendo un abbattimento della relativa sanzione ad un **decimo del minimo**;

- **entro** il termine per la **presentazione** della **dichiarazione relativa** all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore, ottenendo un abbattimento della relativa sanzione ad un **ottavo del minimo** (1/8 del 30% pari al 3,75%).

OSSERVA

Si ricorda che l'**articolo 1, comma 20 della Legge di Stabilità per il 2011** ha previsto, a decorrere dal **1° febbraio 2011**, un **aumento delle sanzioni** dovute in caso di regolarizzazione spontanea delle violazioni tributarie tramite il ravvedimento operoso. In particolare, la **sanzione in misura ridotta** è passata:

- da un dodicesimo a un **decimo del minimo**, in caso di **mancato pagamento del tributo**, sanato nel termine di **trenta giorni** dalla scadenza del termine stabilito;
- da un decimo ad un **ottavo del minimo**, in caso di **mancato pagamento del tributo**, sanato entro il termine per la **presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- da un dodicesimo ad un **decimo del minimo**, in caso di **mancata presentazione della dichiarazione** nei termini di legge sanata **entro 90 giorni** dalla scadenza.

LA RIDUZIONE DELLE SANZIONI

Violazione	Termine per il ravvedimento	Riduzione sanzione fino al 31 gennaio 2011	Riduzione sanzione dal 1° febbraio 2011
Omesso/insufficiente versamento	30 giorni	1/12	1/10
Omesso/insufficiente versamento e altre violazioni	Termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è commessa la violazione 1 anno se non è prevista la dichiarazione	1/10	1/8
Dichiarazione omessa	90 giorni	1/12	1/10

Ricordiamo, inoltre, che i contribuenti per effetto delle modifiche apportate dal DL n. 98/2011 e dal

DL n. 16/2012 hanno la possibilità di accedere al ravvedimento sprint, che prevede una riduzione delle sanzioni proporzionale al ritardo del pagamento. Nel dettaglio, **viene riconosciuta una riduzione della sanzione per i versamenti eseguiti entro 15 giorni dalla originaria scadenza, misura che ovviamente cresce con il passare dei giorni.** Tale modifica, correttamente, risponde alla finalità di **rendere l'impianto sanzionatorio più graduale, rafforzando l'aderenza della sanzione stessa alla gravità dell'adempimento.** In altri termini, la **sanzione edittale del 30%** (sanzione piena) è **ridotta di 1/15** per ogni giorno di ritardo (2% giornaliero) nell'ambito dei **15 giorni dalla ordinaria scadenza.** Ciò significa che un versamento eseguito con un giorno di ritardo sconta una sanzione del 2%, del 4% se i giorni di ritardo sono 2, del 10% se il ritardo è di 5 giorni fino a raggiungere il 28% in caso di versamento effettuato con 14 giorni di ritardo.

Disciplina in materia di registrazione dei contratti di locazione

L'articolo 3, comma 8, del D. Lgs. n. 23 del 2011 stabilisce che **i contratti di locazione degli immobili ad uso abitativo, comunque stipulati, che, ricorrendone i presupposti, non siano stati registrati entro il termine previsto dalla legge, sono soggetti alla seguente disciplina:**

- la **durata della locazione è fissata in quattro anni** a decorrere dalla registrazione del contratto di locazione, volontaria o d'ufficio;
- al **rinnovo si applica la disciplina recata dall'articolo 2, comma 1, della legge 9 dicembre 1998 n. 431;**
- a decorrere dalla registrazione **il canone annuo di locazione è fissato in misura pari al triplo della rendita catastale, oltre l'adeguamento che trova applicazione, dal secondo anno, in base al 75% 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 quello individuato dalle parti.

Il successivo comma 9 del medesimo articolo 3 prevede che la disciplina sopra richiamata si applica anche ai **contratti di locazione registrati con indicazione di un canone inferiore a quello effettivo, nonché ai contratti di comodato fittizi.** Come chiarito con circolare n. 26/E del 2011, il regime introdotto dal comma 8 dell'articolo 3 del D. Lgs. n. 23 del 2011 ha individuato le **conseguenze derivanti ex lege dalla mancata o tardiva registrazione del contratto di locazione** *"sulle future vicende del rapporto tra locatario e locatore"*, in ordine agli **aspetti concernenti la durata, il canone ed il rinnovo del contratto.** Pertanto, **le richiamate**

disposizioni producono effetti sul piano dei rapporti privatistici intercorrenti tra le parti del contratto di locazione. In sede di registrazione dei contratti di locazione o di denuncia degli stessi, gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate non sono tenuti ad effettuare valutazioni in ordine all'applicabilità o meno delle richiamate norme, neanche in relazione alla categoria catastale di appartenenza dell'immobile locato.

In altri termini, **gli Uffici dell'Agenzia effettuano la liquidazione dell'imposta di registro dovuta esclusivamente sulla base di quanto emerge dalle risultanze contrattuali o di quanto dichiarato dalla parte contraente che procede all'adempimento tardivo.** La parte contraente, che ritiene di poter **invocare nei confronti della controparte l'applicazione dei commi 8 e 9, deve conseguentemente dichiarare per la registrazione il valore e la durata contrattuale derivanti dall'applicazione delle citate disposizioni e non invece il valore e la durata risultanti dall'atto non registrato nei termini.** In tal caso gli Uffici procedono alla **liquidazione dell'imposta di registro** dovuta sulla base dei chiarimenti resi con la citata circolare n. 26/E del 2011. Si precisa, infine, che in tale sede non è comunque preclusa all'Agenzia delle Entrate la possibilità di accettare ulteriori elementi spontaneamente esibiti dal contribuente e relativi al rapporto di locazione, che potrebbero risultare utili nella successiva fase dei controlli.

Gli effetti del ravvedimento

In merito al rapporto intercorrente fra l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, ed il regime previsto dall'articolo 3, commi 8 e 9, del D. Lgs. n. 23 del 2011, si ritiene che **l'eventuale ravvedimento operoso del contribuente possa incidere esclusivamente sul trattamento sanzionatorio tributario, non potendo influenzare la predetta disciplina di cui ai commi 8 e 9, che, come chiarito, è applicata dagli Uffici solo a richiesta delle parti contraenti in sede di registrazione dei contratti o delle relative denunce.**

Dall'omessa o tardiva registrazione dei contratti di locazione derivano, quindi, **conseguenze o di natura sanzionatoria sul piano fiscale, sulle quali può incidere l'istituto del ravvedimento operoso, ed effetti sul piano extra tributario, o nei rapporti civilistici tra le parti, ai sensi dei commi 8 e 9 del citato articolo 3 del D. Lgs. n. 23 del 2011, in relazione ai quali l'istituto del ravvedimento operoso non può influire.**

Cordiali Saluti
Studio Bombardieri