

Informativa per la clientela di studio

N. 116 del 18.07.2012

*Ai gentili Clienti
Loro sedi*

OGGETTO: Cedolare secca: le ultime novità

I recenti chiarimenti su questioni interpretative affrontate dall'Agenzia delle Entrate riguardanti la c.d. **cedolare secca**, regime sostitutivo di tassazione del reddito fondiario derivante dal possesso di immobili abitativi.

Revoca dell'opzione

In attesa che venga adottato il provvedimento che definisce le modalità di revoca dell'opzione della cedolare secca precedentemente esercitata, **l'Ufficio può considerare valida la revoca effettuata in carta libera**, debitamente sottoscritta e contenente i dati necessari all'identificazione del contratto e delle parti, **o quella effettuata con il modello 69 utilizzato come schema di richiesta della revoca**.

L'art. 3, comma 11, del decreto legislativo n. 23 del 2011 prevede che l'opzione per la cedolare secca non ha effetto se di essa il locatore non ha dato preventiva comunicazione al conduttore. Pur non essendo formalmente prevista alcuna forma di comunicazione della revoca dell'opzione già esercitata, è comunque opportuno che il locatore comunichi la revoca esercitata al conduttore, responsabile solidale del pagamento dell'imposta di registro. Detta comunicazione, peraltro, corrisponde anche a un interesse del locatore perché a decorrere dall'annualità della revoca viene meno la rinuncia agli aggiornamenti del canone di locazione.

Comunicazione al conduttore – acconti e ravvedimento operoso

In base all'art. 3, comma 11, del decreto legislativo n. 23 del 2011 l'opzione per la cedolare secca **non ha effetto se di essa il locatore non ha dato preventiva comunicazione al conduttore con lettera raccomandata**, con la quale rinuncia a esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo. Al riguardo, considerato il particolare regime transitorio previsto dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 aprile 2011 con riguardo ai casi in cui il locatore può avvalersi della cedolare secca per l'annualità decorrente dal 2011 direttamente in sede di dichiarazione dei redditi da presentare nel 2012 (contratti di locazione in corso alla data del 7 aprile 2011, per i quali è già stata eseguita la registrazione e per i contratti prorogati per i quali è già stato effettuato il relativo pagamento - cfr. circolare n. 26/E del 2011, par. 8.1.1), la lettera raccomandata con cui il locatore comunica al conduttore la rinuncia all'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo **deve ritenersi tempestiva se inviata entro il 1° ottobre 2012**, termine di presentazione della dichiarazione dei redditi 2011 (**da osservare anche nell'ipotesi in cui il locatore presenti il modello 730**).

Rimangono comunque fermi gli altri presupposti di applicazione della cedolare secca e i conseguenti obblighi dichiarativi e di versamento, anche dell'acconto. Ciò presuppone, in particolare, che per le annualità interessate (che terminano nel 2011 e/o che decorrono dal 2011) il locatore non abbia applicato l'aggiornamento del canone e abbia versato l'acconto se dovuto. Se l'aggiornamento del canone è stato applicato, sulla base della comunicazione di rinuncia il locatore non può percepire dal conduttore gli aggiornamenti dei canoni e questi, se già percepiti, devono essere restituiti.

Per quanto riguarda l'acconto, si ritiene che l'omesso versamento dell'acconto della cedolare secca per l'anno 2011 alle date previste non precluda la possibilità di assoggettare i canoni di locazione a imposta sostitutiva. Il contribuente interessato può avvalersi a tal fine dell'istituto del ravvedimento c.d. operoso, effettuando il pagamento delle imposte dovute, unitamente agli interessi e la sanzione nella misura ridotta stabilita dal citato articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

A tal fine devono essere utilizzati i codici tributo **"1992"**, denominato "Interessi sul ravvedimento - Imposte sostitutive", e **"8913"**, denominato "Sanzioni pecuniarie imposte sostitutive delle imposte sui redditi".

Si ricorda che l'imposta di registro versata non può essere restituita.

Acconto 2012

Il Provvedimento del 7 aprile 2011, al punto 7.2, nel prevedere le regole applicabili al versamento in acconto della cedolare secca a partire dal periodo di imposta 2012, stabilisce che **l'acconto è pari al 95 % dell'imposta dovuta a titolo di cedolare secca** per l'anno precedente.

Si ricorda che per effetto del differimento di 3 punti percentuali, la misura dell'acconto per il **periodo di imposta 2012 è ridotta** dal 95% al **92%** dell'imposta dovuta a titolo di cedolare secca per l'anno precedente.

Pertanto, se nell'anno 2011 un contribuente ha assoggettato all'IRPEF il reddito dell'immobile locato e intende esercitare dal 2012 l'opzione per la cedolare secca per le residue annualità di durata del contratto non è tenuto al versamento dell'acconto della cedolare secca per l'anno 2012.

Validità della comunicazione al conduttore inviata nel 2011

In base all'articolo 3, comma 11, del decreto legislativo n. 23 del 2011, la **preventiva comunicazione al conduttore** con cui il locatore rinuncia a esercitare la facoltà di richiedere l'aggiornamento del canone a qualunque titolo **costituisce una condizione a cui è subordinata l'efficacia dell'opzione**. Il provvedimento del 7 aprile 2011 stabilisce che l'opzione vincola il locatore all'applicazione del regime della cedolare secca **per l'intero periodo di durata del contratto o della proroga** ovvero per il residuo periodo di durata del contratto nel caso di opzione esercitata nelle annualità successive alla prima (punto 2.1), con facoltà di revocare l'opzione in ciascuna annualità contrattuale successiva a quella in cui questa è stata esercitata (punto 2.2).

Pertanto, la comunicazione inviata al conduttore in sede di opzione per il 2011 esplica i suoi effetti **per tutta la residua durata del contratto, ovvero fino a revoca e non deve essere nuovamente comunicata al conduttore**.

Trasferimento di immobile locato

L'opzione per la cedolare secca esercitata dal dante causa in ipotesi di trasferimento **mortis causa o per atto tra vivi** di un immobile locato, cessa di avere efficacia con il trasferimento stesso per quanto riguarda l'imposta sul reddito, mentre continua ad avere effetto fino al termine dell'annualità contrattuale **per l'imposta di registro e di bollo**. Per queste ultime, infatti, vale la sussistenza del presupposto di applicazione della cedolare secca al momento della registrazione del contratto, della proroga o del versamento dell'imposta per le annualità successive, prima del trasferimento dell'immobile.

Inoltre, il trasferimento mortis causa o per atto tra vivi della proprietà di un immobile locato ad uso abitativo comporta, in linea generale, la successione o il subentro nella titolarità del contratto di locazione senza soluzione dello stesso, dato che la legge tutela la posizione del conduttore nelle locazioni a uso abitativo.

Non sussistendo l'obbligo di stipulare un nuovo contratto, i nuovi titolari potranno optare per la cedolare secca mediante presentazione del modello 69 entro l'ordinario termine di trenta giorni decorrente dalla data del subentro.

Rimane fermo che il contribuente subentrante può applicare direttamente la cedolare secca in sede di dichiarazione dei redditi nei casi in cui è consentito:

- **per il periodo transitorio**, per i contratti in corso nel 2011, scaduti ovvero oggetto di risoluzione volontaria alla data del 7 aprile 2011, nonché per i contratti in corso alla stessa data del 7 aprile 2011, per i quali è già stata eseguita la registrazione e per i contratti prorogati per i quali è già stato effettuato il relativo pagamento;
- **per i contratti di locazione di immobili**, non formati per atto pubblico o scrittura privata autentica, di durata non superiore a trenta giorni complessivi nell'anno.

Comproprietario non risultante dal contratto di locazione

Nel caso di un immobile in comproprietà, il **contratto di locazione stipulato da uno solo dei comproprietari esplica effetti anche nei confronti del comproprietario non presente in atti** che, pertanto, è tenuto a dichiarare, ai fini fiscali, il relativo reddito fondiario per la quota a lui imputabile.

Ne consegue che anche il comproprietario non indicato nel contratto di locazione ha la possibilità di optare, in sostituzione dell'IRPEF, per la cedolare secca. Al di fuori delle ipotesi in cui è consentito applicare direttamente la cedolare secca in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale è prodotto il reddito (cfr. circolare n. 26 del 2011), i comproprietari dovranno esercitare l'opzione utilizzando i modelli previsti. Se l'altro comproprietario ha già esercitato l'opzione, il comproprietario non risultante in atti che intende optare per la cedolare secca **dovrà produrre** all'Ufficio territorialmente competente **il modello 69**, selezionando l'opzione per la cedolare secca, allegando documentazione attestante il titolo di comproprietario.

Resta fermo che **anche il locatore non indicato in atti è tenuto, tra l'altro, a comunicare preventivamente al conduttore, tramite lettera raccomandata, la scelta per il regime della cedolare secca con la conseguente rinuncia a esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo.**

Comunicazione al conduttore - contratto inferiore a 30 giorni in un anno

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

Con circolare n. 26 del 2011 è stato chiarito che il limite di durata dei trenta giorni deve essere determinato **computando tutti i rapporti di locazione di durata anche inferiore a trenta giorni** intercorsi nell'anno con il medesimo locatario. Se la durata della locazione, 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 allo stesso TUR.

Per tali contratti, per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso, il locatore può **applicare la cedolare secca in sede 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 il contribuente proceda alla registrazione volontaria o in caso d'uso del contratto.

Per poter beneficiare del regime della cedolare secca, in base al comma 11 dell'art. 3 del decreto legislativo n. 23 del 2011, il locatore deve **comunicare preventivamente al conduttore tramite lettera raccomandata la scelta del regime alternativo** 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.

L'obbligo di inviare la comunicazione di rinuncia agli aggiornamenti del canone può essere escluso nell'ipotesi di contratti di locazione di durata complessiva nell'anno inferiore a trenta giorni. In relazione a tali contratti di breve durata, per i quali non vige l'obbligo della registrazione in termine fisso, non opera il meccanismo di aggiornamento del canone.

Comunicazione al conduttore – contratti con clausola di rinuncia agli aggiornamenti

Con la circolare n. 26 del 2011, è stato precisato, con particolare riferimento all'applicazione del regime della cedolare secca per l'anno 2011, che **per i contratti di locazione che prevedono espressamente la rinuncia agli aggiornamenti del canone non è necessario inviare al conduttore la comunicazione in questione**. Si ritiene che la medesima conclusione può essere estesa anche ai contratti di locazione di immobili a uso abitativo che non rientrano nel regime transitorio del 2011, qualora nel contratto di locazione sia espressamente prevista la rinuncia ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo.

Distinti saluti

Lo Studio ringrazia per l'attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, riservandosi la facoltà di tenervi costantemente aggiornati sulle novità e relativi adempimenti di Vostro interesse..... 