

Analisi e commenti

Attuazione della riforma fiscale: il nuovo sistema sanzionatorio - 7

12 Ottobre 2015

Una breve panoramica delle disposizioni afflittive in materia di imposta di registro, come introdotte o modificate dagli articoli 17, 18 e 26 del decreto legislativo 158/2015



Agli articoli da 17 a 31 del capo III del **Dlgs 158/2015** (recante revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 23/2014) vengono introdotte nuove ipotesi sanzionatorie, collocate al di fuori del corpo normativo dei Dlgs 471 e 472 del 1997, volte a disciplinare fattispecie del tutto peculiari o per le quali era particolarmente avvertita l'esigenza di creare un trattamento sanzionatorio specifico.

In particolare, il decreto inserisce molteplici disposizioni sanzionatorie in materia di imposte di registro, imposte ipotecaria e catastale, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo e imposta sugli intrattenimenti. Viene, inoltre, introdotta una specifica disciplina sanzionatoria e procedimentale per le comunicazioni e le certificazioni necessarie ai fini della predisposizione della dichiarazione dei redditi, con particolare riferimento alla dichiarazione precompilata; risulta modificato e ampliato l'ambito applicativo del cosiddetto atto di recupero, in accordo ad altre modifiche introdotte nel Dlgs 471/1997; la disciplina Iva delle fatture per operazioni inesistenti viene riformulata alla luce delle modifiche introdotte all'istituto del *reverse charge*, di cui si è già detto in altro approfondimento.

Di seguito, una breve panoramica delle nuove disposizioni sanzionatorie in materia di imposta di registro, di cui al Dpr 131/1986, come introdotte o modificate dagli articoli 17, 18 e 26 del Dlgs 158/2015.

Cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di locazione

La risoluzione anticipata, la cessione e la proroga del contratto di locazione e di affitto di beni immobili sono disciplinate, ai fini dell'imposta di registro, dall'articolo 17 del Tur, secondo cui l'imposta deve essere liquidata dalle parti contraenti e assolta entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento.

Ai sensi del successivo comma 2, l'attestato di versamento relativo alle predette cessioni, risoluzioni e proroghe deve essere presentato all'ufficio del registro presso cui è stato registrato il contratto entro venti giorni dal pagamento. Già con circolare 12/1998 è stato evidenziato che, attraverso tale adempimento, il contribuente rende edotta l'Amministrazione finanziaria delle vicende giuridiche del contratto di locazione e corrisponde la relativa imposta, evitando gli ulteriori obblighi connessi alla formalità della registrazione. Successivamente, con risoluzione 36/2001, è stato chiarito - con riferimento alla specifica fattispecie di proroga tacita del contratto di locazione - che l'omesso versamento nei termini dell'imposta di registro non configura un'ipotesi di omessa registrazione sanzionabile ai sensi dell'articolo 69 del Tur, bensì un caso di omesso versamento, cui è applicabile la sanzione prevista dall'articolo 13 del Dlgs 471/1997.

Nuovo articolo 17 - commi 1, 1-bis e 2 del Tur 1. *L'imposta dovuta per la registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato nonché per le cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite degli stessi, è liquidata dalle parti contraenti ed assolta entro trenta giorni mediante versamento del relativo importo presso uno dei soggetti incaricati della riscossione, ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237.*

Entro il termine di trenta giorni deve essere presentata all'ufficio presso cui è stato registrato il contratto di locazione la comunicazione relativa alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe anche tacite dello stesso.

*1-bis. Chi non esegue, in tutto o in parte, il versamento relativo alle cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di cui al comma 1 è sanzionato ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. 2. **abrogato** [L'attestato di versamento relativo alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe deve essere presentato all'ufficio del registro presso cui è stato registrato il contratto entro venti giorni dal pagamento].*

Il Dlgs 158/2015 riforma, in un'ottica di maggiore tassatività, la disciplina sanzionatoria relativa alla risoluzione anticipata, alla cessione e alla proroga del contratto di locazione e di affitto di beni immobili, anche nell'ipotesi in cui questi siano soggetti a cedolare secca, come si vedrà in seguito. In particolare, al comma 1 dell'articolo 17 del Tur, il decreto sanzioni introduce l'espressa previsione secondo cui la comunicazione relativa alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe anche

tacite del contratto di locazione deve essere presentata entro il termine di trenta giorni all'ufficio presso cui è stato registrato il contratto di locazione.

Oltre all'introduzione espressa dell'adempimento comunicativo viene individuata, al comma 1-bis, la sanzione applicabile nelle ipotesi in cui il contribuente non esegua, in tutto o in parte, il versamento relativo alle cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di cui sopra, ossia la sanzione per omesso versamento, di cui all'articolo 13 del Dlgs 471/1997.

Contestualmente, viene rimossa la previsione, contenuta nel comma 2 dell'articolo 17, in forza della quale il contribuente è tenuto a presentare l'attestato di versamento relativo alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe all'ufficio del Registro presso cui è stato registrato il contratto entro venti giorni dal pagamento.

Prima delle modifiche introdotte con il Dlgs 158/2015, per la tardiva comunicazione della risoluzione anticipata, proroga e cessione del contratto relativo all'immobile per cui fosse esercitata l'opzione per la cedolare secca, non era previsto uno specifico trattamento sanzionatorio. Si ricorda che, con il termine cedolare secca, si fa riferimento alla possibilità, introdotta nell'ordinamento a decorrere dall'anno 2011, di assoggettare il canone di locazione relativo ai contratti aventi a oggetto immobili a uso abitativo e le relative pertinenze, a un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione. La cedolare secca è sostitutiva anche delle imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione.

Nuovo articolo 3, comma 3, del Dlgs 23/2011 *3. 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. **In caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'imposta cedolare secca, entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento, si applica la sanzione in misura fissa pari a euro 67, ridotta a euro 35 se presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.***

L'articolo 17 del "decreto sanzioni" inserisce, a tale riguardo, una previsione per i contratti di locazione per i quali è stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'imposta cedolare secca, ai sensi dell'articolo 3 del Dlgs 23/2011 (si ricorda, per completezza, che la disciplina relativa alla dichiarazione infedele ai fini della cedolare secca è stata inserita nell'articolo 1 del Dlgs 471/1997, con contestuale soppressione del comma 5 della disposizione in commento).

Al fine di creare un trattamento sanzionatorio completo anche per i contratti di locazione soggetti a cedolare, infatti, viene previsto che, in caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla risoluzione del contratto di locazione entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento, si applica la sanzione in misura fissa pari a 67 euro.

Tale sanzione è dovuta nella misura di 35 euro, se il ritardo non è superiore a trenta giorni.

Omissione della richiesta di registrazione e della presentazione della denuncia

L'articolo 18 del "decreto sanzioni" modifica - in linea con gli interventi operati nell'ambito del Dlgs 471/1997 ai fini delle imposte dirette e dell'Iva - la disciplina sanzionatoria applicabile all'ipotesi di omissione della richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Rientra in tale ipotesi anche l'omissione della presentazione delle denunce previste dall'articolo 19 del Tur, relative a eventi che, a norma del medesimo Tur, danno luogo a ulteriore liquidazione di imposta, che devono essere presentate entro venti giorni all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione.

La violazione dell'obbligo è punita con la sanzione amministrativa dal 120 al 240% dell'imposta dovuta.

Nuovo articolo 69 del Tur 1. *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. **Se la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200.***

Il legislatore delegato ha introdotto, anche per tale fattispecie e in linea con la volontà di realizzare una maggiore proporzionalità del sistema sanzionatorio, l'ipotesi di ritardo, prevedendo una riduzione pari al 50% della misura minima e massima della sanzione prevista per omessa registrazione - che, dunque, viene fissata nella più lieve misura compresa tra il 60 e il 120% - qualora la richiesta di registrazione sia effettuata con ritardo non superiore a trenta giorni. L'importo minimo della sanzione ridotta non può essere comunque inferiore a 200 euro.

Con le stesse finalità, l'articolo 18 del "decreto sanzioni" modifica le misure minima e massima

della sanzione prevista dall'articolo 72 del Tur per l'occultazione di corrispettivo.

Si tratta delle ipotesi caratterizzate da occultamento, anche solo parziale, del corrispettivo convenuto tra le parti, in cui trova applicazione la sanzione amministrativa nella misura compresa tra il 200 e il 400% della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato. La misura di questa sanzione viene ora ridotta nella misura compresa tra il 120 e il 240% della differenza.

Termini per la richiesta di registrazione dei cancellieri

L'articolo 26 del "decreto sanzioni", infine, modificando l'articolo 13 del Tur, amplia il termine entro cui i cancellieri devono richiedere la registrazione dei decreti di trasferimento e degli atti da essi ricevuti, che viene fissato a sessanta giorni da quello in cui il provvedimento è stato emanato. Ciò, anche alla luce delle difficoltà di ordine pratico che tali soggetti incontrano nel garantire il corretto adempimento fiscale rispetto a tali atti.

Si ricorda che, secondo la regola generale di cui all'articolo 13, comma 1, del Tur, la registrazione degli atti che vi sono soggetti in termine fisso deve essere richiesta entro venti giorni dalla data dell'atto, se formato in Italia, entro sessanta giorni se formato all'estero.

Con specifico riferimento alle sentenze, ai decreti e agli altri atti degli organi giurisdizionali alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni i cancellieri e i segretari - diversi dai decreti di trasferimento e dagli atti da essi ricevuti, atti su cui interviene espressamente il decreto sanzioni - i cancellieri devono richiedere la registrazione:

- quando dagli atti del procedimento sono desumibili elementi riguardanti il domicilio o la residenza anagrafica delle parti entro cinque giorni da quello in cui il provvedimento è stato pubblicato o emanato (i decreti ingiuntivi debbono essere registrati entro cinque giorni dal momento in cui sono emanati, le sentenze entro cinque giorni da quello in cui sono pubblicate)
- in mancanza di tali elementi, entro cinque giorni dalla data di acquisizione degli stessi.

Nuovo articolo 13, comma 1-bis, del Tur 1. *La registrazione degli atti che vi sono soggetti in termine fisso deve essere richiesta, salvo quanto disposto dall'articolo 17, comma 3-bis, entro venti giorni dalla data dell'atto se formato in Italia, entro sessanta giorni se formato all'estero.*

1-bis. *Per i decreti di trasferimento e gli atti da essi ricevuti, i cancellieri devono richiedere la registrazione entro sessanta giorni da quello in cui il provvedimento è stato emanato.*

7 - **continua.**

La **prima puntata** è stata pubblicata martedì 22 settembre

La **seconda puntata** è stata pubblicata mercoledì 23 settembre

La **terza puntata** è stata pubblicata venerdì 25 settembre

La **quarta puntata** è stata pubblicata mercoledì 30 settembre

La **quinta puntata** è stata pubblicata lunedì 5 ottobre

La **sesta puntata** è stata pubblicata mercoledì 7 ottobre

di

Francesca Zaccaria

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/attuazione-della-riforma-fiscale-nuovo-sistema-sanzionatorio-7>