

CASE E APPARTAMENTI PER VACANZE OGGETTO DI LOCAZIONE STAGIONALE

13 Maggio 2015

di [Amedeo Mellaro - Dottore Commercialista e Revisore Legale in Roma - Studio Carretta](#)

Le locazioni turistiche di alloggi adibiti a case e appartamenti per vacanze costituiscono un'innovativa occasione di business in forte espansione, strumentale alla creazione di occupazione, ricchezza e benessere anche in zone economicamente marginali. Ecco il riepilogo sulle possibili qualificazioni reddituali delle locazioni turistiche di immobili ad uso abitativo e sui relativi regimi di tassazione ai fini IRPEF, anche in vista della predisposizione del Modello Unico PF 2015 e del nuovo ravvedimento operoso.

Inquadramento

In un contesto economico, come quello attuale, improntato, per sua natura, al dinamismo ed al continuo divenire nascono e rapidamente si sviluppano forme di locazione ad uso turistico rientranti nella fattispecie delle **"case e appartamenti per vacanze"** (c.d. **country house**), locate più volte nell'anno, per brevi periodi, a villeggianti diversi.

Si fa riferimento, quindi, allo svolgimento di un'attività ricettiva – extralberghiera consistente nell'utilizzo totale o parziale di un immobile (o di singole stanze dello stesso) ad uso abitativo, di cui alle categorie catastali **A/1, A/2, A/3, A/4, A/5, A/7, A/8** e **A/11**.

Tale fenomeno sta riscuotendo sempre più interesse tra i privati, poiché consente di contemperare svariate esigenze: da un lato, molte famiglie, soprattutto nel periodo estivo, tendono a preferire soluzioni di villeggiatura transitorie ed a basso costo, dall'altro, gli immobili sfitti tenuti a **"disposizione"** sono soggetti ad una **pluralità di tributi patrimoniali** tali da aggravare, molto spesso, la situazione economica dei proprietari.

Ed ecco che le locazioni brevi di case ed appartamenti per vacanze possono rappresentare una fonte significativa di guadagno per gli operatori del settore ma anche uno strumento di indiscusso interesse per i professionisti che li assistono, al fine di poter fare chiarezza sui principali aspetti fiscali.

Qualificazione reddituale dell'attività di locazione turistica

L'attività recettiva resa mediante le "case vacanze" è disciplinata, a livello nazionale, dal [D.lgs. n. 79/2011](#) che ha riformato la legislazione sul turismo, rinviando, per l'inquadramento delle specifiche fattispecie contrattuali ed operative, alle disposizioni delle leggi regionali.

In particolare, prendendo ad esempio la Legge regionale del Lazio 24 ottobre 2008, n. 16, all'[art. 2](#), lett. c) è previsto che **"sono case e appartamenti per vacanze gli immobili arredati per l'affitto ai turisti, esclusa la somministrazione di alimenti e bevande, nonché l'offerta di servizi centralizzati, nel corso di una o più stagioni, con contratti aventi validità non inferiore a tre giorni e non superiore ai tre mesi consecutivi"**.

"Le gestioni di case e appartamenti per vacanze si distinguono nelle seguenti tipologie:

- *in forma non imprenditoriale, per la gestione occasionale di una o due case o appartamenti per vacanze;*
- *in forma imprenditoriale, per la gestione non occasionale ed organizzata di tre o più case o appartamenti per vacanze"*.

In linea di principio, le norme tributarie non consentono di individuare una linea di demarcazione netta tra operazioni occasionali ed esercizio di attività d'impresa, tanto più nell'attività di locazione turistica di *strutture extra-alberghiere*.

Per tale motivo, al fine di evitare contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria (peraltro assidue in questo settore), l'attività locativa in esame, deve essere analizzata nella sua concretezza operativa per poter inquadrare, con ragionevole certezza, il reddito ritratto dagli affitti a seconda che sia prodotto sotto forma di **reddito di fabbricati** ([art. 36](#) del TUIR), **reddito d'impresa** ([art. 55](#) del TUIR) o **reddito diverso per attività commerciale occasionale** ([art. 67](#), comma 1, lett. i) del TUIR).

La soluzione non può che trovarsi indirizzando l'indagine sulle caratteristiche dell'attività effettivamente svolta, elevando a principi quanto enunciato nella [Risoluzione ministeriale n. 9/1916 del 31 dicembre 1986](#), ove il Ministero ha individuato nella prestazione di servizi accessori il criterio idoneo a qualificare la natura commerciale o meno dell'attività in esame.

Il Ministero ha espresso il parere che la fornitura, anche abituale, di appartamenti ammobiliati verso un determinato corrispettivo, non accompagnata dalla prestazione di servizi accessori, non è idonea a integrare gli estremi necessari per la configurabilità di un'attività imprenditoriale.

Ciò in quanto, continua la risoluzione, *“la causa giuridica - economica del particolare rapporto che si viene a costituire tra l'affittacamere ed il villeggiante è riconducibile alla fattispecie tipica del contratto di locazione con il quale il locatore si obbliga dietro corrispettivo a far godere al locatario ed a tempo determinato, un bene immobile con la conseguenza che i proventi ritratti da tale attività costituiranno redditi di fabbricati”.*

Appare chiaro, quindi, che l'attività ricettiva di case e appartamenti vacanze se svolta con erogazione dei soli **servizi minimi obbligatori** richiesti dalle leggi regionali (ad es. fornitura di energia elettrica e servizi di riscaldamento, fornitura iniziale di biancheria, fornitura di arredi e utensili necessarie per la consumazione/preparazione dei pasti), sia configurabile come una **locazione immobiliare ad uso abitativo** che darà luogo a redditi di fabbricati (art. 36 del Tuir) da determinarsi secondo le regole dell'[art. 37](#) del T.U.I.R.

Diversamente, nell'ipotesi in cui vengano erogati **servizi ulteriori propri dell'attività alberghiera** e che esorbitano rispetto alla mera locazione (ad es. cambio giornaliero della biancheria, pulizia dei locali, servizi di ricevimento ospiti, interventi di manutenzione ordinaria degli impianti), l'attività in essere sarà produttiva di redditi d'impresa (art. 55 del Tuir) o di redditi diversi ([art. 67](#), comma 1, lett. i) del TUIR) se svolta in **maniera occasionale**.

Tale interpretazione risulta, peraltro, essere confermata dalla sentenza del 11/01/2005 n. 212 della **Com. Trib. Reg. per la Sardegna** secondo la quale *“Sono soggetti ad IVA i corrispettivi dei residence vacanze, in quanto la loro attività è inquadrabile come turistico alberghiera sostanziandosi nella prestazione di una molteplicità di servizi a favore della clientela (pulizia dei locali, fornitura della biancheria, energia elettrica senza limiti di consumo, servizio di portierato ecc.) ed esulando, in tal modo, dal semplice rapporto di locazione di immobili, seppure arredati”.*

Infine, l'occasionalità o meno dell'attività di locazione, intesa come compimento sistematico e ripetitivo di atti volti allo scambio di beni e servizi, può essere ravveduta nel numero di unità abitative locate da ciascun proprietario.

Riepilogando le molteplici fattispecie, si può constatare che, i canoni pattuiti per la locazione turistica degli immobili costituiscono, alternativamente:

- **reddito dei fabbricati**, nell'ipotesi in cui la locazione venga condotta senza la fornitura di **servizi aggiuntivi** e nei limiti massimi di **due appartamenti** per vacanze. In tal caso, i canoni potranno essere tassati ad aliquota Irpef ordinaria o con il regime sostitutivo della cedolare secca (c.d. *tassa piatta*);
- **reddito diverso**, nell'ipotesi in cui la locazione rivesta carattere di commercialità (**fornitura di servizi aggiuntivi**), seppur in maniera non abituale (**numero massimo di due appartamenti**). In tal caso i canoni saranno soggetti ad aliquota Irpef progressiva ma potranno essere dedotte dai ricavi le spese inerenti sostenute per la gestione delle case vacanze;
- **reddito d'impresa**, nell'ipotesi in cui la locazione sia gestita in forma imprenditoriale (**fornitura di servizi aggiuntivi**) ed in maniera non occasionale, (**locazione di un numero di appartamenti superiore a due**).

Qualificazione reddituale attività di locazione casa vacanze		
TIPOLOGIA DI REDDITO	REQUISITI OGGETTIVI	ADEMPIMENTI RICHIESTI
Reddito di fabbricati art. 36 TUIR	Locazione di max. 2 appartamenti senza fornitura di servizi aggiuntivi “alberghieri”	Predisposizione modello Unico P.F. 2015 – quadro RB - redditi dei fabbricati e altri dati
Reddito diverso art. 67, comma 1, lett. i) TUIR	Locazione di max. 2 appartamenti con fornitura di servizi aggiuntivi “alberghieri”	Predisposizione modello Unico PF 2015 – quadro RL – rigo 14 <i>“Corrispettivi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente”</i>
Reddito d'impresa art. 55 TUIR	Locazione di appartamenti superiori a 2 con fornitura di servizi aggiuntivi “alberghieri”	Apertura Partita IVA e conseguenti obblighi di soggettività passiva ai fini IVA art. 4 D.P.R. 633/1972

Possibilità di optare per la cedolare secca

Le locazioni turistiche brevi di **“case e appartamenti per vacanze”** non bloccano la possibilità per il contribuente di aderire per opzione al regime della **“Cedolare secca”** introdotto dall'[art. 3](#) del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di Federalismo Fiscale Municipale) che, ha previsto, a partire dal 7 aprile 2011, un nuovo regime facoltativo di tassazione dei redditi derivanti dalla **locazione degli immobili ad uso abitativo** e delle relative pertinenze.

Trattandosi di contratti di breve durata destinati a villeggianti diversi, il D.lgs. sopracitato e l'Amministrazione finanziaria ([Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E](#) del 1 giugno 2011) hanno previsto che se la durata di ciascun contratto è **inferiore a 30 giorni** durante l'anno, non sussiste l'obbligo di registrazione ai sensi del combinato disposto dell'[art. 5](#) del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e dell'articolo 2-bis della Tariffa, parte seconda, allegata al TUR.

L'opzione per la cedolare secca potrà essere applicata **direttamente nella dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta a cui si riferiscono i canoni di locazione (c.d. principio di competenza) e, per il modello **Unico PF 2015** (redditi 2014):

- nella **sezione I** del **quadro RB**, vanno indicati i dati dell'immobile concesso in locazione e va barrata la casella di colonna 11 "**Cedolare secca**";
- nella **sezione II** del **quadro RB**, devono essere indicati gli estremi di registrazione del contratto barrando la casella "**Contratti non superiori a 30 gg**".

Sezione II Dati relativi ai contratti di locazione	N. di riga	Mod. N.	Estremi di registrazione del contratto				Codice ufficio	Contratti non superiori a 30 gg	Anno di presentazione dich. ICI/IMU	Stato di emergenza
			Data	Serie	Numero e sottouniverso					
	RB21									
	RB22									
	RB23									
	RB24									
	RB25									

Diversamente, in caso di registrazione del contratto (volontaria/in caso d'uso/superiore ai 30 giorni) **antecedente** alla presentazione della dichiarazione dei redditi, l'opzione per la cedolare deve essere esercitata **in sede registrazione del contratto**.

Si veda l'esempio, qui di seguito esposto:



L'adozione del regime della **cedolare secca**, in alternativa a quello di **tassazione ordinaria** con **abbattimento forfettario del canone** nella misura del 5% di cui al combinato disposto degli artt. 36 e 37 del TUIR, presenta notevoli peculiarità, in capo al soggetto locatore.

Si consideri la seguente tabella riepilogativa:

Vantaggi regime sostitutivo "Cedolare secca"
1. Esclusione per tutta la durata dell'opzione, dell'Irpef progressiva per scaglioni di reddito e delle addizionali, regionali e comunali, relative al reddito fondiario prodotto dalle unità immobiliari cui si riferisci la " cedolare secca ";
2. Esclusione dell'imposta di registro sul singolo contratto di locazione , generalmente dovuta nei limiti del 2% del canone pattuito (inclusa l'imposta sulle risoluzioni e proroghe dei medesimi contratti);
3. Esclusione dell'imposta di bollo sul singolo contratto di locazione, dovuta nella misura di euro 16,00 per foglio (inclusa l'imposta sulle risoluzioni e proroghe dei medesimi contratti);
4. La cedolare secca è autonoma per ciascun immobile e per ciascun rapporto locativo: è possibile, in caso di più locazioni dello stesso immobile in periodi diversi, che il primo contratto sia soggetto al regime ordinario Irpef ed i successivi a cedolare;
5. Per i contratti di durata complessiva nell'anno inferiore ai 30 giorni , non è obbligatorio l'invio preventivo della raccomandata per la comunicazione dell'opzione per il regime di cedolare secca e per la rinuncia agli aggiornamenti Istat dei canoni di locazione (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 20/E del 4 giugno 2012);
6. Il regime della cedolare secca è ammesso anche in presenza di locazione di singole stanze dell'abitazione oggetto di casa e appartamenti per vacanze (cfr. Circolare Agenzia delle

[Entrate n. 26/E del 1 giugno 2011](#));

7. Nel caso di un immobile in comproprietà, ciascuno può optare liberamente per il regime della cedolare secca e, quindi, la scelta di uno non coinvolge gli altri i quali sono liberi di applicare anche l'IRPEF in maniera ordinaria (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 20/E del 4 giugno 2012).

Locazioni di immobili ad uso turistico mediante agenzie di intermediazione

Nell'interrogazione parlamentare n. 5-02262 del 12 marzo 2014, sono stati chiesti chiarimenti al MEF circa la possibilità di applicare la cedolare secca in relazione ai contratti di locazione di immobili ad uso turistico, nel caso in cui il proprietario si avvalga di un'agenzia di mediazione immobiliare attraverso mandato con o senza rappresentanza.

Interrogazione parlamentare n. 5-02262

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nel rispondere al quesito, in primo luogo ricorda che l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare [26/E](#) del 2011, ha precisato che l'intervento di un'agenzia che operi come **mero intermediario tra locatore e conduttore** non osta all'esercizio dell'opzione per la **cedolare secca da parte del locatore**.

Conseguentemente, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha affermato che il regime della cedolare secca:

- è possibile nell'ipotesi di conferimento di un **mandato con rappresentanza** all'agenzia immobiliare, in quanto il contratto di locazione è concluso in nome e per conto del proprietario dell'immobile, che assume direttamente diritti e obblighi nei confronti del conduttore;
- **deve essere riconosciuta** al proprietario anche nel caso di **contratti di locazione di immobili ad uso abitativo**, situati in zone turistiche, conclusi da agenzie immobiliari in esecuzione di un mandato senza rappresentanza, ma non esplica effetti ai fini dell'imposta di registro eventualmente dovuta per la registrazione del contratto di locazione né per l'imposta di bollo;
- **non possa trovare applicazione** in ipotesi di stipula da parte del proprietario di un **contratto di locazione con un'agenzia immobiliare**, atteso che, in tal caso, il locatario è un soggetto che esercita un'attività d'impresa così come previsto dall'art. 3, comma 1 e 6 del D.lgs. n. 23/2011.

Adempimenti in sede di registrazione dei contratti

Come precedentemente anticipato, i contratti di locazione turistica di case e appartamenti per vacanze, sia in regime Irpef ordinario che sottoposti a cedolare secca, non sono soggetti a registrazione in termine fisso se:

- di durata **inferiore ai 30 giorni** complessivi nell'anno per ciascun locatore;
- stipulati mediante **scrittura privata non autenticata**.

Qui di seguito, si analizzano i principali adempimenti nell'ipotesi registrazione del contratto volontaria, in caso d'uso o superiore ai 30 giorni (ma **non oltre i tre mesi** consecutivi).

IPOTESI TASSAZIONE ORDINARIA IRPEF

Registrazione contratti regime ordinario

- 1) Registrazione del contratto di locazione breve **entro 30 giorni** decorrenti dalla **data della stipula**

o, se è prevista una data di decorrenza anteriore alla data della stipula, dalla data di decorrenza ai sensi dell'[art. 17](#) del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131;

- 2) Compilazione obbligatoria a partire dal **1 aprile 2014**, del modello **RLI** (approvato con Provvedimento del 10 gennaio 2014) in versione telematica o cartacea presso l'Ufficio;
- 3) Pagamento dell'imposta di registro nella misura del 2% del canone contrattuale ai sensi dell'[art. 5](#) comma 1 lett. b) della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86;
- 4) Pagamento dell'imposta di bollo nella misura di 16 euro ogni 4 facciate scritte e, comunque, ogni 100 righe;
- 5) Versamento dell'imposta di registro e di bollo attraverso il modello **F24 ELIDE** (Elementi identificativi) reso obbligatorio a partire dal 1 gennaio 2015, in sostituzione del precedente **modello F23**.

IPOTESI TASSAZIONE REGIME SOSTITUTIVO CEDOLARE SECCA

Nell'ipotesi in cui non sia possibile esercitare l'opzione per la cedolare secca direttamente in sede di dichiarazione dei redditi, oppure il contratto abbia una durata superiore ai 30 giorni complessivi nell'anno, il **locatore** dovrà esercitare tale opzione in sede di registrazione del contratto attraverso la predisposizione del **modello RLI**, come indicato nella tabella seguente:

Registrazione contratti in cedolare secca

1. Esercizio dell'opzione **entro 30 giorni dalla stipula** del contratto (o dalla decorrenza di esso, se anteriore alla stipula), in caso di **prima registrazione** del contratto di locazione;
2. Esercizio dell'opzione, entro il termine per il versamento dell'imposta di registro (30 giorni dalla proroga), in caso di **proroga (anche tacita) del contratto**;
3. Il locatore ha facoltà di revocare l'opzione per la cedolare in ogni annualità contrattuale successiva a quella in cui questa è stata esercitata, utilizzando il modello RLI;
4. Non sussiste il **pagamento dell'imposta di registro e di bollo**;
5. Vi sarà il versamento dell'imposta sostitutiva a saldo (relativamente all'anno precedente) ed in acconto per l'anno in corso, entro gli ordinari termini di versamento dell'Irpef:
 - entro il **16.06.2015** (o entro **16.07.2015** con versamento dello 0,40%) per il **saldo 2014** ed il **primo acconto 2015** (eventualmente rateizzabile);
 - entro il **30.11.2015** per il versamento della **seconda rata di acconto 2015** (non rateizzabile).

Inoltre, per completezza, si precisa che la cedolare secca **non è applicabile** nell'ipotesi in cui, l'immobile destinato alla locazione turistica:

- sia situato 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;
- pur avendo i requisiti di fatto per essere destinato ad uso abitativo, sia iscritto in **una categoria catastale diversa**;
- sia accatastato come abitativo ma venga locato per **uso ufficio** o **promiscuo**.

Sanzioni e nuovo istituto del ravvedimento operoso

La Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014, [art. 1](#), commi da 634 a 640) ha introdotto una serie di disposizioni volte ad instaurare un nuovo dialogo nel rapporto tra fisco e contribuente, consentendo il meccanismo del **ravvedimento operoso** con un limite temporale più ampio, anche in tema di sanzioni applicabili in occasioni di violazioni concernenti l'imposta di registro per contratti di locazione immobiliare ad uso abitativo.

Il nuovo istituto del **ravvedimento operoso** trova applicazione, non solo per le violazioni commesse a partire dal **1° gennaio 2015** (data di entrata in vigore della Legge di Stabilità), ma anche per quelle pregresse, sempre che non sia già stato emesso l'atto impositivo.

Interpretazione questa, che risulta essere confermata dalla [Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E](#) del 19 febbraio 2015 secondo la quale "nel rispetto del principio di legalità di cui all'[art. 3](#) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (c.d. favor rei), le nuove regole trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento" e, quindi, non siano state ancora interessate da avvisi di rettifica e/o liquidazione in materia di Imposta di registro.

Conseguentemente, con il "nuovo" **ravvedimento operoso** è possibile:

- regolarizzare l'omessa **registrazione di contratti di locazione** (ai sensi dell'[art. 69](#) del D.P.R. 131/86) punita con la sanzione amministrativa dal **120%** al **240%** dell'imposta dovuta, anche oltre il termine annuale di omissione;
- regolarizzare la violazione relativa all'omesso/insufficiente versamento dell'imposta di registro ([art. 13](#) comma 2 del D.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471) punita con la **sanzione amministrativa del 30%**, in maniera graduata senza più vincoli temporali.

Si consideri la seguente tabella riepilogativa:

Omessa registrazione del contratto di locazione		
Tempo di regolarizzazione dall'omissione/errore	Sanzioni nuovo ravvedimento dal 1° gennaio 2015	Sanzioni nuovo ravvedimento fino al 31 dicembre 2014
Ritardo oltre i 30 giorni ma entro i 90	12% (1/10 del minimo)	12% (1/10 del minimo)
Ritardo oltre i 90 giorni ma entro un anno	15% (1/8 del minimo)	15% (1/8 del minimo)
Ritardo oltre un anno ma entro i 2 anni	17,14% (1/7 del minimo)	Assente
Ritardo oltre i due anni	20% (1/6 del minimo)	Assente

Omesso/insufficiente versamento dell'imposta di registro		
Tempo di regolarizzazione dall'omissione/errore	Sanzioni nuovo ravvedimento dal 1° gennaio 2015	Sanzioni nuovo ravvedimento fino al 31 dicembre 2014
Ritardo oltre i 30 giorni ma entro i 60 giorni	3% (1/10 del minimo)	3% (1/10 del minimo)
Ritardo oltre i 30 giorni ma entro i 90 giorni	3,33% (1/9 del minimo)	3,75% (1/8 del minimo)
Ritardo oltre i 90 giorni ma entro un anno	3,75% (1/8 del minimo)	3,75% (1/8 del minimo)
Ritardo oltre 1 anno ma entro i 2 anni	4,29% (1/7 del minimo)	Assente
Ritardo oltre i 2 anni	5% (1/6 del minimo)	Assente

Al fine di usufruire del ravvedimento operoso, risulta necessario effettuare il versamento dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi attraverso la compilazione del modello **F24 Elide**, obbligatorio per tutti i pagamenti relativi a contratti di locazione.

Qui di seguito, si elencano i codici tributo utilizzabili dai contribuenti:

Pagamento F24 ELIDE - CODICI TRIBUTO	
CODICE	DESCRIZIONE
1500	Imposta di registro per prima registrazione
1501	Imposta di registro per annualità successive

1502	Imposta di registro per cessioni del contratto
1503	Imposta di registro per risoluzioni del contratto
1504	Imposta di registro per proroghe del contratto
1505	Imposta di bollo
1506	Tributi speciali e compensi
1507	Sanzioni da ravvedimento per tardiva prima registrazione
1508	Interessi da ravvedimento per tardiva prima registrazione
1509	Sanzioni da ravvedimento per tardivo versamento di annualità e adempimenti successivi
1510	Interessi da ravvedimento per tardivo versamento di annualità e adempimenti successivi

Infine, giova precisare che, nel caso in cui il locatore di una struttura ricettiva extralberghiera adibita a casa vacanza, registrasse il contratto di locazione, optando per la cedolare secca, **tardivamente, può beneficiare del ravvedimento operoso con alcune peculiarità.**

Infatti, atteso che, il regime della cedolare secca non prevede il pagamento dell'imposta di registro e di bollo, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. [26/E](#) del 1 giugno 2011, ha chiarito che, nonostante il contribuente non debba versare alcuna imposta di registro, la sanzione per il **ravvedimento operoso** dovrà essere, comunque, parametrata all'imposta di registro calcolata sul corrispettivo, pattuito all'interno del contratto.

In tal caso, il contribuente dovrà:

- compilare correttamente il **modello RLI**;
- beneficiando del ravvedimento operoso, liquidare **solo le sanzioni ridotte** (commisurate all'imposta di registro che non dovrà essere versata) e **gli interessi moratori**, con il modello **F24 Elide**.