

Immobili

Contratto di locazione: la sanzione è dovuta solo sulla prima annualità in caso di tardiva registrazione

*di Roberta Pirola e Nicholas Mariani **

26 Gennaio 2023

Si consolida l'orientamento della Suprema Corte sul tema del calcolo della sanzione dovuta sull'imposta di registro nel caso di contratto di locazione registrato tardivamente.

NT+ Contenuto esclusivo Norme & Tributi Plus

Con una serie di Ordinanze pubblicate nel corso del 2022 ([Cass. Civ., Sez. VI, Ordinanza n. 741 del 12 gennaio 2022](#); [Cass. Civ., Sez. VI, Ordinanza n. 1543 del 19 gennaio 2022](#); le Ordinanze gemelle n. [3007](#) e [3008](#), rese da Cass. Civ., Sez. VI del 1° febbraio 2022; [Cass. Civ., Sez. VI, Ordinanza n. 25784 del 1° settembre 2022](#)), la Corte di Cassazione, riprendendo la tesi sostenuta in una decisione dell'inizio dello scorso anno, ha escluso la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di computare la sanzione per la tardiva registrazione dei contratti di locazione pluriennale di immobili urbani sulla base dell'imposta di registro dovuta sui canoni riferiti all'intera durata del contratto, ritenendo invece che la sanzione debba essere applicata utilizzando quale base imponibile il tributo dovuto sull'ammontare dei canoni alla prima annualità.

Di diverso avviso alcuni uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate che, per prassi, nel caso in cui le parti contraenti abbiano effettuato in ritardo la registrazione del contratto di locazione, regolarizzando successivamente la violazione attraverso l'istituto del ravvedimento operoso (con il versamento dell'imposta di registro dovuta sulla base dei canoni previsti per la prima annualità e calcolando la relativa sanzione sul tributo dovuto sempre con riferimento alla prima annualità), richiedono invece il versamento della sanzione calcolata con riferimento all'imposta di registro in relazione ai canoni previsti per l'intera durata del contratto.

L'Agenzia delle Entrate fonda la propria interpretazione sulla base del combinato disposto dell' [art. 69 T.U.R.](#) - che reca la disciplina sanzionatoria prevista in materia di imposta di registro in caso di omessa o tardiva registrazione di atti e fatti rilevanti ai fini del tributo - e dell'[art. 43, comma 1, lett. h\), del T.U.R.](#), ai sensi del quale la base imponibile è costituita "(...) dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto".

A parere dell'Ufficio, infatti, non rileva la disposizione contenuta nell'[art. 17, comma 3, del T.U.R.](#), in materia di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, che risulterebbe volta unicamente a consentire al contribuente di poter assolvere l'imposta di registro, alternativamente, in relazione ai canoni previsti per l'intera durata del contratto ovvero sul canone relativo a ciascun anno, secondo la scelta esercitata nel Mod. RLI utilizzato per la registrazione del contratto.

Da più parti è stato osservato che tale interpretazione non risulta condivisibile, in quanto proprio il richiamato art. 17, comma 3, del T.U.R., che rappresenta una deroga alla regola di carattere generale

contenuta nell'art. 43 del medesimo Testo Unico, consente di individuare l'imposta dovuta su cui calcolare la sanzione in caso di tardiva registrazione del contratto di locazione.

Infatti, nel momento in cui il contribuente opta per l'assolvimento dell'imposta su base annuale, rinunciando allo sconto finanziario previsto dalla Nota I dell'art. 5 della Tariffa, Parte Prima, allegata al T.U.R. in caso di assolvimento dell'imposta di registro relativa all'intera durata del contratto, l'imposta dovuta in sede di prima registrazione è solo quella calcolata sul canone di locazione afferente alla prima annualità del contratto. Tale interpretazione risulta avvalorata anche dalla circostanza che la previgente formulazione del citato terzo comma dell'art. 17 prevedeva unicamente la possibilità di assolvere il tributo dovuto annualmente sulla base dell'ammontare del canone previsto per ciascuna annualità. Solo a seguito delle modifiche apportate alla citata disposizione dall'art. 21, comma 18, della [Legge n. 449/1997](#), il Legislatore ha previsto la facoltà di versare l'imposta di registro in unica soluzione per l'intera durata del contratto.

Pertanto, la stessa Amministrazione finanziaria, in alcuni precedenti di prassi, aveva mostrato di condividere la tesi pro-contribuente (si vedano, in proposito, [la circolare n. 12 del 16 gennaio 1998 del Ministero delle finanze](#) e [la risoluzione n. 114/E del 24 maggio 2007](#)).

L'orientamento emerso in sede giurisprudenziale

Le numerose sentenze della giurisprudenza di merito che si è occupata della tematica hanno visto prevalere la posizione favorevole ai contribuenti, anche se non sono mancate alcune decisioni in cui è stata condivisa la tesi del fisco.

In questo panorama giurisprudenziale, all'inizio dell'anno appena trascorso è stata pubblicata l'[Ordinanza n. 717 del 12 gennaio 2022 della Corte di Cassazione](#), che ha destato grande interesse tra gli operatori del settore (si noti peraltro che la Suprema Corte si era già espressa nei medesimi termini con l'[Ordinanza n. 28403 del 15 ottobre 2021](#)). Con tale decisione, gli Ermellini, basandosi sull'[Ordinanza della Corte Costituzionale n. 461 del 28 dicembre 2006](#), hanno affermato il principio secondo cui, in caso di tardiva registrazione dei contratti di locazione di immobili urbani di durata ultrannuale, la sanzione deve essere commisurata sul tributo dovuto per la prima annualità del contratto. In particolare, i giudici della Suprema Corte hanno evidenziato che la facoltà, stabilita dal più volte citato art. 17, comma 3, del T.U.R., di optare per il pagamento dell'imposta di registro in unica soluzione, con riferimento ai canoni pattuiti per l'intera durata contrattuale, non modifica il carattere annuale del tributo, in quanto, come risulta dai lavori preparatori della Legge n. 449/1997, che aveva modificato la disposizione contenuta nella norma sopra citata, introducendo la possibilità di assolvere l'imposta di registro in unica soluzione, aveva quale unica funzione quella di consentire all'Erario di incamerare anticipatamente le somme relative al tributo dovuto per ciascun anno, introducendo contemporaneamente quale meccanismo incentivante lo sconto finanziario previsto dalla Nota I dell'art. 5 della Tariffa, Parte Prima, allegata al T.U.R.

Come anticipato, l'Ordinanza sopra richiamata non è rimasta isolata, poiché sono intervenute recentemente diverse pronunce rese dalla Suprema Corte che, confermando i principi espressi dalla stessa, consolidano in questo modo l'orientamento favorevole dei contribuenti.

In particolare, come si evince dalla lettura delle citate pronunce, gli Ermellini hanno mostrato di condividere pienamente le motivazioni riportate nell'[Ordinanza n. 717/2022](#) già attenzionata recentemente in dottrina, richiamando integralmente le stesse a supporto della propria interpretazione.

Si auspica pertanto che l'Agenzia delle Entrate tenga in debito conto tale orientamento, facendo cessare la condotta finora osservata da alcuni uffici territoriali, al fine di poter evitare un contenzioso che sarebbe oneroso per entrambe le parti coinvolte. A tal fine, l'Agenzia delle Entrate potrebbe prendere atto del richiamato (e consolidato) indirizzo giurisprudenziale in un documento di prassi, come già avvenuto ad esempio recentemente in tema di imposizione indiretta dei *trust* nella [circolare n. 34/E del 20 ottobre 2022](#).

**a cura degli avv.ti Roberta Pirola – Partner - Pirola Pennuto Zei & Associati*

Nicholas Mariani – Associate - Pirola Pennuto Zei & Associati

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 | © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

Il Sole
24 ORE