

TARDIVA REGISTRAZIONE CONTRATTO DI LOCAZIONE

Sanzionata solo la prima annualità

Gentile Associato,

con la presente desideriamo informarLa che la **Corte di Cassazione**, con la pronuncia 12.2.2022 n. 717, ha stabilito che, **in caso di ravvedimento operoso della tardiva registrazione** del contratto di locazione di immobili urbani, **la sanzione va parametrata** alla prima annualità contrattuale, se il contribuente opta **per il pagamento annuale**, come consentito dall'art. 17 co. 3 del DPR 131/86. Infatti, il pagamento annuale **non configura una dilazione di pagamento**, bensì l'esecuzione di un "*preciso obbligo annuale di corresponsione dell'imposta di registro*" previsto dal legislatore, in deroga all'art. 43 co. 1 lett. h) del DPR 131/86, **limitatamente alle sole locazioni pluriennali di immobili urbani**. In questo contesto, la facoltà di scegliere il **pagamento per tutta la durata del contratto** (cui è legato un vantaggio sull'imposta dovuta) "*non modifica il carattere annuale del tributo*". Con la pronuncia in esame viene sostanzialmente bocciata la **tesi dell'Agenzia delle Entrate**, secondo cui **il ravvedimento andrebbe calcolato sull'intera durata del contratto**.

Premessa

Con la pronuncia 12.1.2022 n. 717, la **Corte di Cassazione** ha confermato l'orientamento della **giurisprudenza di merito** (C. T. Prov. Milano nn. 1874/3/18 e 1610/7/19) secondo cui, **in caso di ravvedimento operoso della tardiva registrazione del contratto di locazione di immobili urbani**, la sanzione va parametrata alla **prima annualità contrattuale** se il contribuente opta per il pagamento annuale, e non all'intera durata del contratto di locazione, come invece preteso dall'Agenzia delle Entrate.

Pagamento annuale o in un'unica soluzione

In deroga alla regola generale fissata dall'art. 43 co. 1 lett. h) del DPR 131/86 (che parametrava l'imposta di registro all'"ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto"), l'art. 17 co. 3 del DPR 131/86 prevede che, limitatamente ai "contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, **l'imposta può essere assolta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno**".

Osserva

In caso di **pagamento per l'intera durata del contratto**, inoltre, la Nota I all'art. 5 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, prevede, **per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, una riduzione dell'imposta "di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità"**.

Infine, l'art. 17 co. 3 ultimo periodo del DPR 131/86 specifica che, in "caso di risoluzione anticipata del contratto il contribuente che ha corrisposto l'imposta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ha diritto al rimborso del tributo **relativo alle annualità successive a quella in corso**".

Pagamento annuale come obbligo

Dopo aver accuratamente ricostruito tale quadro normativo, la Corte di Cassazione dimostra che, con tali disposizioni, **il legislatore ha voluto prevedere**, limitatamente alle locazioni pluriennali di immobili urbani (e in deroga all'art. 43 co. 1 lett. h) del DPR 131/86), *"una disciplina, giustificata dalle sottese esigenze di natura socio-economico, in base al quale l'obbligo di corrispondere l'imposta del registro è assolto con cadenza annuale"*. In questo quadro, quindi, **il pagamento annuale non configura una dilazione di pagamento**, bensì l'esecuzione di un *"preciso obbligo annuale di corresponsione dell'imposta di registro consentito dalla normativa fiscale derogatoria relativa alle sole locazioni pluriennali di immobili urbani"*.

Osserva

In questo senso si era espressa anche la Corte Costituzionale (28.12.2006 n. 461), secondo la quale la facoltà di scegliere il pagamento per tutta la durata del contratto "non modifica il carattere annuale del tributo relativo alle indicate locazioni di immobili urbani". Per effetto della proroga dello stato di emergenza sanitaria, **tale obbligo si applica fino al 31.3.2022**, rispetto al **31.12.2021 precedentemente previsto**.

Infine, anche la lettura dell'art. 17 co. 3 ultimo periodo del DPR 131/86 porta nella stessa direzione, ove subordina il rimborso dell'imposta alla duplice condizione della risoluzione anticipata del contratto e del pagamento dell'imposta di registro in unica soluzione.

Osserva

Infatti - spiega la Corte - **se il pagamento annuale fosse una mera dilazione di pagamento**, la disposizione appena citata non avrebbe senso; essa, invece, **si giustifica perché l'assolvimento annuale configura l'esecuzione di un preciso obbligo di corresponsione dell'imposta di registro**, consentito dalla normativa fiscale per le sole locazioni pluriennali di immobili urbani.

Effetti sulla sanzione per tardiva registrazione

Appurato che l'obbligo di pagamento dell'imposta di registro sulla locazione ha natura annuale, la Cassazione ne desume che, in caso di mancata/tardiva registrazione della locazione **"l'importo della sanzione da irrogare al contribuente va ragguagliato all'imposta dovuta per la prima annualità di contratto"**.

Vantaggio per il pagamento per l'intera durata

Non sono convincenti, secondo la Corte, le argomentazioni dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui il fatto di commisurare la sanzione al canone del primo anno comporterebbe un'abrogazione tacita della facoltà di corresponsione dell'imposta in un'unica soluzione, in quanto tale possibilità si rivelerebbe sempre antieconomica.

Osserva

In verità - spiegano i giudici di legittimità - **il legislatore offre al contribuente che esegue il pagamento per l'intera durata del contratto la possibilità di un risparmio d'imposta**, che dovrà essere bilanciato dalla *"eventualità di un maggior carico sanzionatorio nel caso di ritardo nell'assolvimento dell'imposta"*.

Si termina, comunque, la presente Circolare ribadendo che la tesi dell'Agenzia delle Entrate è difforme e cioè **il ravvedimento andrebbe calcolato sull'intera durata del contratto**.

Per A.GI.SCO.

Dott. Francesco Lerro