

Locazioni, per la registrazione tardiva sanzione sull'imposta del primo anno

Immobili

La risoluzione 56/E rivede la posizione alla luce della giurisprudenza

La penalità non va commisurata all'importo dovuto per l'intera durata

Angelo Busani

Deve essere commisurata all'imposta dovuta per la prima annualità (e non all'imposta dovuta in relazione all'intera durata del contratto) la sanzione per la tardiva registrazione di un contratto di locazione o sublocazione di un immobile urbano di durata pluriennale, soggetto a imposta di registro, in caso di opzione per l'imposizione anno per anno. Si tratta della sanzione pari al 120% dell'imposta do-

vuta (con un minimo di 250 euro) riducibile al 45% (con un minimo di 150 euro) per il caso di tardività non superiore a 30 giorni (articolo 69 del Dpr 131/1986 ovvero articolo 41 Dlgs 173/2024 dal 1° gennaio 2026). Fino alla decorrenza del Dlgs 87/2024 (poi modificato dal Dlgs 81/2025) tale sanzione era compresa tra il 120 e il 240% (o dal 60 al 120% per tardività contenuta entro trenta giorni).

Con questa affermazione contenuta nella risoluzione 56/E/2025, l'agenzia delle Entrate opera dunque un radicale revirement rispetto a quanto in contrario esplicitato nella circolare 26/E del 1° giugno 2011 e da allora continuamente sostenuto, con ciò aderendo alle costanti e univoche sollecitazioni pervenute dalla Cassazione (e precisamente nelle decisioni 1981, 2357, 2585, 2606, 10504 e 17657 del 2024).

Resta invece fermo che: con riferimento alla tassazione delle annualità successive alla prima trova applicazione la sanzione per tardivo versamento prevista dall'articolo 13 Dlgs 471/1997 (articolo 38 Dlgs 173/2024 dal 1° gen-

naio 2026), vale a dire una sanzione di importo pari al 25% dell'importo non versato; in caso di tardiva registrazione di un contratto di locazione o sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, soggetto a cedolare secca, si applica la sanzione in misura fissa di cui all'articolo 69 del Dpr 131/1986.

Il conflitto interpretativo ora risolto verteva sull'individuazione della base di commisurazione della sanzione. Al riguardo:

- l'articolo 43, comma 1, lettera h), del Dpr 131/1986 (ovvero articolo 47, comma 1, lettera g, del Dlgs 173/2024 dal 1° gennaio 2026) stabilisce che la base imponibile del contratto di locazione è data dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto; tuttavia, se corrisposta per l'intera durata del contratto, l'imposta si riduce di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità (articolo 5, Tariffa Parte Prima, allegata al Dpr 131/1986; la numerazione non cambia nella Tariffa allegata al Dlgs 173/2024);

- nel caso di contratto di locazione di durata pluriennale, l'articolo 17, comma 3, del Dpr 131/1986 (ovvero l'articolo 21 Dlgs 173/2024 dal 1° gennaio 2026), dispone che l'imposta può essere assolta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno.

La Cassazione ha argomentato il suo contrario avviso, rispetto all'orientamento delle Entrate, affermando la natura annuale dell'imposta di registro sui canoni di locazione in base alla considerazione che l'opzione di pagamento dell'imposta in unica soluzione venne introdotta solo per consentire all'erario di incamerare anticipatamente gli importi dell'imposta dovuti per ciascun anno, a tal fine prevedendo l'incattivazione per tale opzione.

Se dunque la sanzione fosse commisurata all'importo complessivo della tassazione dovuta, si avrebbe l'inammissibile conseguenza di «scindere la relazione di causalità e proporzionalità che deve necessariamente sempre sussistere tra l'illecito e la sanzione».