

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 12 gennaio 2022, n. 717

Ritenuto che

1. il Fondo Pensioni per il Personale delle Aziende del Gruppo xx impugnava davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano l'atto di contestazione delle sanzioni, con il quale l'Ufficio irrogava la sanzione di € 1.778,40, per ritardata registrazione del contratto di locazione di durata quadriennale a partire 01/07/2014, avente ad oggetto un immobile ad uso abitativo effettuata con ravvedimento operoso sulla base del canone relativo alla prima annualità e non già per l'intera durata del contratto.

2. La CTP accoglieva il ricorso recependo la tesi del ricorrente secondo la quale il calcolo della sanzione andava effettuato su una sola annualità in quanto il contribuente si era avvalso della facoltà, prevista dall'art 17 d.l. 131/1986 del pagamento rateizzato dell'imposta.

3 Sull'impugnazione proposta dall'Agenzia delle Entrate l'adita Commissione Tributaria Regionale della Lombardia rigettava l'appello affermando il carattere annuale dell'imposta sul registro per effetto della scelta del contribuente.

4 Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate sulla base di un unico motivo.

La contribuente si è costituita depositando controricorso.

Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Considerato che

1. Con l'unico motivo l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 13 d.lvo 472/1997, 17, 43 e 69 del dPR 131/ 1986 e dell'art 3 Cost.; si sostiene che la CTR abbia errato nell'applicazione della sanzione, per la tardiva registrazione dell'atto negoziale, computata anziché sull'importo relativo alla intera durata del contratto di locazione su quello riferito alla prima annualità per effetto della scelta del contribuente di avvalersi del pagamento differito dell'imposta; tale opzione, secondo l'assunto dell'Ufficio, incide sulle modalità di pagamento ma non spiega alcun effetto sulle quantificazione della sanzione che, in ogni caso, va calcolata sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

2. La censura è infondata.

2.1 La cornice normativa della controversia sottoposta allo scrutinio di questa Corte è la seguente: a) art 69 d.lvo 131/1986 nella versione applicabile *ratione temporis*, «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 e' punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecento quaranta per cento dell'imposta dovuta»; b) art. 43 d.lvo 131/1986 «la base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli seguenti e costituita per i contratti diversi da quelli indicati nelle lettere precedenti, aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto c) art. 17 commi 1° e 30 d.lvo 131/1986 « 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, e' 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. Per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale - quale è pacificamente quello per cui è controversia - l'imposta può essere assolta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno. 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. L'imposta relativa alle annualità successive alla prima, anche conseguenti a proroghe del contratto comunque disposte, deve essere versata con le modalità di cui al comma 1 >> nota I - introdotta anch'essa dalla legge n. 449 del 1997 - all'art. 5 della Parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, « per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, l'imposta se corrisposta per l'intera durata del contratto, si riduce di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità >>.

2.2 Dal coordinato esame delle normative sopra indicata si può affermare che per i contratti di locazione aventi ad oggetto beni diversi da quelli urbani l'imposta liquidata dalle parti è assolta entro il termine di legge in un'unica soluzione e nella sua interezza.

2.3 n. comma 3 dell'art. 17, quale modificato dall'art. 21, comma 18, lettera a, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, prevede limitatamente alle locazioni pluriennali di immobili urbani ed in deroga in deroga al disposto dell'art. 43, primo comma, lettera h), del d.P.R. n. 131 del 1986 urbani, 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.

2.4 La Corte Costituzionale (cfr. Corte cost., ordinanza 28 dicembre 2006, n. 461 richiamata anche da Cass.21792/2012), al riguardo ha sottolineato che la facoltà, stabilita dall'art. 17 comma 3 d.lvo citato, di optare per il pagamento del tributo in unica soluzione, con riferimento al corrispettivo pattuito per l'intera durata contrattuale «non modifica il carattere annuale del tributo relativo alle indicate locazioni di immobili urbani, perché, come risulta dai lavori preparatori della legge n. 449 del 1997, il legislatore ha introdotto l'opzione di pagamento in unica soluzione solo per consentire all'erario di incamerare anticipatamente gli importi dell'imposta dovuti per ciascun anno e, a questo fine, ha previsto un «meccanismo incentivante» detta opzione, consistente nella riduzione del tributo stesso nella misura della «percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità» (nota I - introdotta anch'essa dalla legge n. 449 del 1997 - all'art. 5 della Parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986)>>.

2.5 Una ulteriore conferma del carattere annuale del tributo è fornita, sempre secondo quanto affermato dal Giudice delle Leggi, dalla previsione della subordinazione del diritto al rimborso dell'imposta di registro alla duplice condizione della risoluzione anticipata del contratto nonché del pagamento del tributo in unica soluzione.

2.6 Tale disposizione non avrebbe ragion d'essere se l'assolvimento dell'imposta in più soluzioni fosse un mera dilazione di pagamento e non invece 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.

2.7 Sulla scorta delle suesposte considerazioni, l'importo della sanzione da irrogare al contribuente va ragguagliato all'imposta dovuta per la prima annualità di contratto.



2.8 Non colgono nel segno le argomentazioni svolte dall'Agenzia delle Entrate secondo le quali, ove fosse accolta la tesi della commisurazione della sanzione al canone relativo al primo anno nell'ipotesi di scelta del contribuente di avvalersi dell'assolvimento frazionario dell'imposta, si porrebbe ad una abrogazione tacita della facoltà di corresponsione dell'imposta in un'unica soluzione giacché questa opzione diverrebbe diseconornica essendo evidente che nessun contribuente ragionevolmente accetterebbe il rischio di una sanzione notevolmente più gravosa di quella a cui soggiacerebbe in caso di calcolo su base annuale della sanzione a causa della sua scelta di « spalmare» il pagamento dell'imposta di registro per tutta la durata del contratto.

2.9 La normativa di settore offre al soggetto interessato che esegue il pagamento sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto la possibilità di un risparmio nel pagamento dell'imposta; il contribuente, quindi, nell'esercizio della scelta discrezionale del pagamento una tantum, che gli garantisce un minor prelievo fiscale, dovrà tener conto, oltre che dell'immediato esborso dell'intera imposta, decurtata nella misura della «percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità», anche della eventualità di un maggior carico sanzionatorio nel caso di ritardo nell'assolvimento dell'imposta.

3. In conclusione il ricorso va rigettato.

4 Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

5 Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato , non si applica l'art. 13, comma 1 quater, , dPR 30 maggio 2002 , nr 115 (Cass. Sez. 6- Ordinanza nr 1778 del 29/01/2016)

PQM

La Corte, rigetta il ricorso, Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio che si liquidano in € 1.400,00 per compensi ed € 200,00 per spese oltre rimborso forfettario ed accessori di legge.

