

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 24 gennaio 2024, n. 2375

Rilevato che

1. oggetto del contendere è la base imponibile della sanzione dovuta per la tardiva registrazione del contratto di locazione, vale a dire se essa debba conteggiarsi sul canone stabilito per l'intera durata del contratto o su quello annuale, modalità questa scelta dalla contribuente, che aveva versato l'imposta con ravvedimento, conteggiando la sanzione da ritardo sul canone annuo;
2. con la suindicata sentenza Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate contro la sentenza n. 1498/22/2020 della Commissione tributaria provinciale di Milano, sostenendo che non fosse corretta la soluzione adottata dal primo Giudice, basata sulla previsione dell'art. 17 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (da ora anche T.U.R., secondo cui «Per i 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»), giacché detta norma, nel concedere al contribuente la mera facoltà di versare l'imposta annualmente sul canone annuo, non si estende alle sanzioni per le quali operano gli artt. 5, comma 1, tariffa parte 1, allegata al citato d.P.R. e 43, comma 1, lett. h), che stabiliscono che la sanzione per la tardiva registrazione del contratto va determinata sull'imposta in relazione all'intera durata del contratto;
3. avverso tale sentenza XXX notificava in data 12 aprile 2022 ricorso per cassazione, formulando un unico motivo di impugnazione;
4. l'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso notificato il 19 maggio 2022;

Considerato che

1. con l'unico motivo di ricorso la contribuente ha dedotto, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., la violazione degli artt. 17 e 43 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, sostenendo l'illegittimità della sanzione irrogata per la tardiva registrazione del contratto commisurata all'intera durata del contratto qualora il contribuente abbia optato per la tassazione annuale;
 - 1.1. l'istante ha rappresentato di aver esercitato la facoltà in sede di ravvedimento operoso di versare l'imposta annualmente, assumendo, quindi, che la sanzione conseguente alla tardiva registrazione del contratto doveva essere commisurata alla sola annualità oggetto del ritardo, reputando, per tale via, non corretta la decisione della Commissione regionale, in quanto la previsione dell'articolo 17 T.U.R. costituisce norma speciale diretta a disciplinare la registrazione dei contratti di locazione di immobili urbani di durata pluriennale, avente carattere derogatorio rispetto alla disposizione dell'articolo 43 del medesimo d.P.R., assumendo, quindi, che la possibilità di versare annualmente l'imposta di registro sul canone annuo non consente la commisurazione dell'eventuale sanzione per il tardivo pagamento al canone stabilito per l'intera durata, tenuto anche conto che la sanzione costituisce obbligazione accessoria rispetto a quella principale del versamento;
 - 1.2. la ricorrente ha richiamato sul punto i contenuti del chiarimento ministeriale n. 12/E del 16 gennaio 1998 e la risoluzione numero 114/E del 24 maggio 2007 ed infine



l'ordinanza di questa Corte del 12 gennaio 2022, n. 717, che ha riconosciuto il carattere annuale del tributo, con la conseguenza di ragguagliare la sanzione al canone annuale, ponendo, infine, in evidenza - la contribuente - che una diversa interpretazione consentirebbe l'irrogazione di una sanzione del tutto sproporzionata rispetto alla violazione commessa, in violazione del principio di proporzionalità delle sanzioni tributarie;

2. il ricorso va accolto per le ragioni già espresse da questa Corte con la citata pronuncia secondo cui, giova ripeterlo:

- il «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-economica, in base al quale l'obbligo di corrispondere l'imposta del registro è assolto con cadenza annuale»;

«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)»;

- «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 [...]. 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»;

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

- «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 disconornica 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»;



- «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» (così, Cass. Sez. T., 12 gennaio 2022, n. 717);

3. tale ordine va ribadito e non vi sono ragioni per rimeditarlo, come richiesto dalla difesa erariale, dovendo piuttosto osservarsi, a fronte degli argomenti mossi dalla controricorrente, che:

- non rileva la circostanza che la questione di costituzionalità posta al Giudice delle leggi non investiva il carattere annuale o pluriennale dell'imposta, giacché la Corte costituzionale ne ha, comunque, riconosciuto il carattere annuale;

- la previsione dell'art. 17, comma 3, T.U.R. (nella versione novellata dall'art. 21, comma 18, lett. a), della legge 449/1997), nell'introdurre la facoltà di pagamento dell'imposta di registro sulle locazione pluriennali di immobili urbani, in un'unica soluzione, sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto, in alternativa al (già previsto) pagamento annuale sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno, ha inciso, da un lato, sulle modalità di pagamento del tributo, ma anche sulla determinazione della base imponibile, giacché, in un caso, l'imposta si misura sull'intero canone e nell'altro su quello annuale;

- in tali termini, l'art. 17, comma 3, T.U.R. è norma speciale, perché disciplina autonomamente l'imposta di registro sulle locazioni pluriennali di immobili urbani, ed è derogatoria rispetto alla regola generale dell'art. 43, comma 1, lett. h), T.U.R, secondo cui «la base imponibile è 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»;

- il (perdurante) carattere annuale dell'imposta in esame emerge chiaramente non solo dai lavori preparatori, ma anche dalla previsione del rimborso della stessa (versata per l'intera durata del contratto) relativamente alle annualità successive a quella in corso nel caso di risoluzione anticipata del contratto, previsione questa che non avrebbe senso se l'imposta "dovuta" dovesse sempre parametrarsi sull'intera durata del contratto;

- l'imposta "dovuta" ai sensi dell'art. 69 T.U.R. è quella che deriva dal citato meccanismo opzionale e dal relativo ammontare dipende l'entità della sanzione, in caso di mancata o ritardata omessa registrazione dell'atto, senza alcuna incidenza - per quanto complessivamente sopra esposto, sui principi costituzionali di eguaglianza e ragionevolezza;

4. non vi sono, pertanto, ragioni per discostarsi da quanto altre volte ed anche da ultimo affermato da questa Corte di legittimità, secondo cui: «In tema di imposta di registro, la tardiva registrazione del contratto di locazione di immobile ad uso abitativo di durata pluriennale determina l'irrogazione della sanzione amministrativa, ex art. 69 del d.P.R. n. 131 del 1986, da computarsi sul corrispettivo relativo alla prima annualità del canone qualora il contribuente si sia avvalso, ex art. 17, comma 3, del d.P.R. cit., della facoltà del pagamento rateizzato dell'imposta» (così, Cass., Sez. T., 18 gennaio 2024, n. 1981, ai cui contenuti pure si rimanda, che richiama Cass., Sez. T., 12 gennaio 2022, n. 717, Cass., Sez.



VI/T., 15 ottobre 2021, n. 28403, Cass., Sez. T., 19 febbraio 2022, n. 1543/22, Cass., Sez. T., 1° febbraio 2022, nn. 3007 e 3008/22 e Cass., Sez. T. 1° settembre 2022, n. 25784/22);
5. alla stregua delle riflessioni che precedono, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata cassata; non essendo necessari accertamenti in fatto (essendo pacifico che la contribuente abbia versato le somme a titolo di sanzioni nella misura parametrata alla prima annualità del canone), la causa decisa nel merito con l'accoglimento del ricorso della ricorrente;
6. le spese delle fasi di merito vanno compensate tra le parti, essendo il citato indirizzo consolidatosi in data successiva alla sentenza impugnata, mentre quelle del presente grado seguono la soccombenza e si liquidano nella misura indicata in dispositivo;

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo la causa decisa nel merito, accoglie il ricorso originario della ricorrente; compensa tra le parti le spese dei giudizi di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del presente grado di giudizio, che liquida in favore della ricorrente nella somma di 700,00 € per competenze e 200,00 € per spese vive, oltre accessori.

