

Ai gentili clienti
Loro sedi

Le sanzioni applicabili in caso di mancata registrazione del contratto di locazione

Gentile cliente con la presente intendiamo informarLa delle **possibili conseguenze derivanti dalla mancata registrazione del contratto di locazione di immobili ad uso abitativo e nell'ipotesi di scadenza dei termini per la registrazione**. La disciplina sanzionatoria a cui si deve fare riferimento è quella contenuta nel D.Lgs. n. 23/2011, la quale prevede nel caso di **mancato rispetto dei termini per la registrazione del contratto l'applicazione di un regime di locazione ad hoc, con canone annuo di locazione fisso al triplo della rendita catastale e durata contrattuale pari a 4 anni**. Le citate disposizioni, come noto, sono state **introdotte contestualmente alla disciplina della cedolare secca per combattere le irregolarità attraverso appunto: i) una tassazione agevolata che "sfugge" alla progressività dell'imposta; ii) la previsione di un apparato sanzionatorio con canone di locazione annuale basato su criteri catastali**. Con la presente trattazione analizziamo sia la **disciplina sanzionatoria prevista dal citato D.Lgs. n. 23/2011 sia alcuni casi pratici che potrebbero presentarsi nella realtà di tutti i giorni**.

Premessa

Nel caso in cui **un contribuente non provveda alla registrazione del contratto**, gli può essere applicato il **regime di locazione previsto dal D.Lgs. n. 23/2011 all'articolo 3 comma 8** (il quale prevede una durata della locazione di quattro anni e un canone di locazione annuo pari al triplo della rendita catastale dell'immobile), **oltre al trattamento sanzionatorio fiscale per il mancato versamento dell'imposta di registro**. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 47/E/2012 ha precisato che **nel caso in cui il contribuente ometta di registrare il contratto e si avvalga del ravvedimento operoso, questo ha effetto solamente sul trattamento sanzionatorio fiscale**

dell'infrazione: riguardo alle disposizioni civilistiche concernenti la locazione dell'immobile in assenza di registrazione del contratto, **il ravvedimento operoso non esplica alcun effetto.**

Di seguito illustriamo nel dettaglio le conseguenze derivanti dalla mancata registrazione del contratto entro i termini previsti.

La disciplina sanzionatoria

Come anticipato in premessa, il D.Lgs. n. 23/2011 ha **introdotto nuove disposizioni sanzionatorie nei confronti dei contribuenti che concedono in locazione un'immobile ad uso abitativo senza registrarne il contratto.**

In particolare, **il comma 8 dell'Articolo 3 del Decreto Legislativo del 14 marzo 2011 n. 23 stabilisce che:** *"Ai contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, comunque stipulati, che, ricorrendone i presupposti, non sono stati registrati entro il termine stabilito dalla legge si applica la seguente disciplina:*

- *la durata della locazione è stabilita in **4 anni** a decorrere dalla data della registrazione, volontaria o d'ufficio;*
- *al rinnovo si applica la disciplina di cui all'articolo 2, comma 1, della citata Legge n.431/1998 (**ovvero la disciplina del rinnovo automatico al termine dei 4 anni**);*
- *a decorrere dalla registrazione il canone annuo di locazione è fissato in **misura pari al triplo della rendita catastale, oltre l'adeguamento, dal secondo anno, in base al 75% dell'aumento degli indici ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie degli impiegati ed operai.** Se il contratto prevede un canone inferiore, si applica comunque il canone stabilito dalle parti".*

OSSERVA

Se non viene rispettato il termine per la registrazione (di 30 giorni), quindi, si applicano le condizioni appena riportate. Bisogna però ricordare che l'adempimento può essere **sanato tramite ravvedimento**, che peraltro è stato oggetto della circolare n. 47/E/2012 dell'Agenzia delle Entrate.

Il successivo comma 9 del medesimo articolo 3 prevede che la disciplina sopra richiamata si applica anche ai **contratti di locazione registrati con indicazione di un canone inferiore a quello effettivo, nonché ai contratti di comodato fittizi.** Come chiarito con la circolare n. 26/E del 2011, il regime introdotto dal comma 8 dell'articolo 3 del D. Lgs. n. 23 del 2011 ha individuato le **conseguenze derivanti ex lege dalla mancata o tardiva registrazione del contratto di locazione** *"sulle future vicende del rapporto tra locatario e locatore"*, in ordine agli **aspetti concernenti la durata, il canone ed il rinnovo del contratto.** Pertanto, **le richiamate disposizioni producono effetti sul piano dei rapporti privatistici intercorrenti tra le parti**

del contratto di locazione. In sede di registrazione dei contratti di locazione o di denuncia degli stessi, gli Uffici dell’Agenzia delle Entrate non sono tenuti ad effettuare valutazioni in ordine all’applicabilità o meno delle richiamate norme, neanche in relazione alla categoria catastale di appartenenza dell’immobile locato.

In altri termini, **gli Uffici dell’Agenzia effettuano la liquidazione dell’imposta di registro dovuta esclusivamente sulla base di quanto emerge dalle risultanze contrattuali o di quanto dichiarato dalla parte contraente che procede all’adempimento tardivo.** La parte contraente, che ritiene di poter **invocare nei confronti della controparte l’applicazione dei commi 8 e 9, deve conseguentemente dichiarare per la registrazione il valore e la durata contrattuale derivanti dall’applicazione delle citate disposizioni e non invece il valore e la durata risultanti dall’atto non registrato nei termini.** In tal caso gli Uffici procedono alla **liquidazione dell’imposta di registro** dovuta sulla base dei chiarimenti resi con la citata circolare n. 26/E del 2011. Si precisa, infine, che in tale sede non è comunque preclusa all’Agenzia delle Entrate la possibilità di accettare ulteriori elementi spontaneamente esibiti dal contribuente e relativi al rapporto di locazione, che potrebbero risultare utili nella successiva fase dei controlli.

Ravvedimento e registrazione del contratto

In merito al rapporto intercorrente fra l’istituto del ravvedimento operoso ed il regime previsto dall’articolo 3, commi 8 e 9, del D. Lgs. n. 23 del 2011, l’Agenzia ritiene che **l’eventuale ravvedimento operoso del contribuente possa incidere esclusivamente sul trattamento sanzionatorio tributario, non potendo influenzare la predetta disciplina di cui ai commi 8 e 9, che, come chiarito, è applicata dagli Uffici solo a richiesta delle parti contraenti in sede di registrazione dei contratti o delle relative denunce.**

Dall’omessa o tardiva registrazione dei contratti di locazione derivano, quindi, **conseguenze o di natura sanzionatoria sul piano fiscale, sulle quali può incidere l’istituto del ravvedimento operoso, ed effetti sul piano extra tributario,** o nei rapporti civilistici tra le parti, ai sensi dei commi 8 e 9 del citato articolo 3 del D. Lgs. n. 23 del 2011, **in relazione ai quali l’istituto del ravvedimento operoso non può influire.**

Esempi di applicazione delle sanzioni

Di seguito proponiamo alcuni esempi che corrispondono ai casi più frequenti di applicazione della disciplina sanzionatoria appena illustrata:

ESEMPIO

Caso 1 Registrazione tardiva e conseguenze	<p>→ Contratto stipulato per la durata di 4 anni con canone annuo di 12.000 euro.</p> <p>→ immobile con Rendita catastale di 1.000 euro;</p> <p>→ il contratto viene registrato dal conduttore in data 01.01.2013, ma il contratto decorre dal 2010.</p>																													
	<p>Le parti dovranno corrispondere l'imposta di registro (comprensiva di sanzioni ed interessi) per le annualità 2010, 2011 e 2012 da calcolarsi sul canone annuo stabilito di 9.000 euro.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">ESEMPIO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Rendita catastale</td> <td>1.000 euro</td> </tr> <tr> <td>Locazione annua 2010</td> <td>12.000 euro</td> </tr> <tr> <td>Locazione annua 2011</td> <td>12.000 euro</td> </tr> <tr> <td>Locazione annua 2012</td> <td>12.000 euro</td> </tr> <tr> <td>Locazione annua 2013</td> <td>12.000 euro</td> </tr> </tbody> </table> <p>Secondo quanto previsto dal regime sanzionatorio il contratto avrà una durata di 4 anni, che decorre dalla data di registrazione, cioè dal 2013 fino al 2017, con possibilità di proroga fino al 2021. Inoltre, il nuovo canone annuo sarà la rendita (1.000 euro) moltiplicata per tre: $1.000 \times 3 = 3.000$.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">ESEMPIO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Locazione annua 2010</td> <td>12.000 euro</td> </tr> <tr> <td>Locazione annua 2011</td> <td>12.000 euro</td> </tr> <tr> <td>Locazione annua 2012</td> <td>12.000 euro</td> </tr> <tr> <td>Locazione annua 2013</td> <td>3.000 euro</td> </tr> <tr> <td>Locazione annua 2014</td> <td>3.000 euro</td> </tr> <tr> <td>Locazione annua 2015</td> <td>3.000 euro</td> </tr> <tr> <td>Locazione annua 2016</td> <td>3.000 euro</td> </tr> <tr> <td>Locazione annua 2017</td> <td>3.000 euro</td> </tr> </tbody> </table>	ESEMPIO		Rendita catastale	1.000 euro	Locazione annua 2010	12.000 euro	Locazione annua 2011	12.000 euro	Locazione annua 2012	12.000 euro	Locazione annua 2013	12.000 euro	ESEMPIO		Locazione annua 2010	12.000 euro	Locazione annua 2011	12.000 euro	Locazione annua 2012	12.000 euro	Locazione annua 2013	3.000 euro	Locazione annua 2014	3.000 euro	Locazione annua 2015	3.000 euro	Locazione annua 2016	3.000 euro	Locazione annua 2017
ESEMPIO																														
Rendita catastale	1.000 euro																													
Locazione annua 2010	12.000 euro																													
Locazione annua 2011	12.000 euro																													
Locazione annua 2012	12.000 euro																													
Locazione annua 2013	12.000 euro																													
ESEMPIO																														
Locazione annua 2010	12.000 euro																													
Locazione annua 2011	12.000 euro																													
Locazione annua 2012	12.000 euro																													
Locazione annua 2013	3.000 euro																													
Locazione annua 2014	3.000 euro																													
Locazione annua 2015	3.000 euro																													
Locazione annua 2016	3.000 euro																													
Locazione annua 2017	3.000 euro																													
Caso 2 Contratto registrato per importi inferiori	<p>Le parti stipulano un contratto indicando nel testo come canone annuo un importo pari a 7.200 euro, con l'impegno orale da parte del conduttore di versare in contanti al locatore una ulteriore somma pari a 400 euro mensilmente.</p> <p>Tale accordo rende nullo il contratto registrato.</p>																													

<p>Caso 3 Comodato che nasconde una locazione</p>	<p>Le parti stipulano un contratto orale di locazione con canone annuo pari a 12.000 euro. Decidono di registrare un contratto di comodato in luogo di quello di locazione.</p> <p>Alla luce del comma 9 tale contratto di comodato registrato è nullo. In riferimento alle sanzioni, oltre a quanto riportato sopra, bisogna ricordare che l'Articolo 3, comma 3, del D.Lgs. n. 23/2011 stabilisce che <i>"nei casi di omessa richiesta di registrazione del contratto di locazione si applica l'articolo 69 del Testo Unico D.P.R. 131/1986"</i> il quale prevede che <i>"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 è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta"</i>.</p> <p>Tali sanzioni sono dovute solidalmente dai soggetti obbligati alla registrazione del contratto di locazione.</p>
<p>Caso 4 Imposta di registro e cedolare secca</p>	<p>Contratto abitativo stipulato nel 2011, con un canone annuo di 20.000 euro, di durata di 4 anni, i cui termini di registrazione sono decorsi e le parti non hanno richiesto la registrazione.</p> <p>Imposta di registro dovuta per il 2011: $20.000 \times 2\% = 400$. Sanzione per il 2011: $400 \times 120\% = 480$.</p> <p>Le parti, tuttavia, restano tenute al versamento delle sanzioni anche per effetto dell'opzione della cedolare secca, con il pagamento dell'imposta piatta che sostituisce l'imposta di registro. Quest'ultima non risulterà dovuta per il periodo di durata dell'opzione. Mentre se esiste un periodo "scoperto" sarà dovuta solo per quel periodo.</p>

Alla luce di quanto sopra, si resta a disposizione per ogni qualsivoglia chiarimento in merito alle problematiche connesse a quanto argomentato.

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO