

REGISTRAZIONE DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE

Per l'art. 3, comma 1, del D.P.R. 131/1986, sono assoggettati alla registrazione, anche se stipulati verbalmente, tutti i contratti di locazione e di affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato nonché le relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti stessi. E ciò, in deroga al principio generale per il quale l'imposta di registro si applica, di regola, ai soli atti scritti, salvo che del contratto verbale sia fatta enunciazione in un successivo contratto scritto, intercorso tra i medesimi contraenti che diedero vita al contratto verbale stesso. Si tenga peraltro presente che l'art. 1, comma 4, della legge 431/1998 impone ora la forma scritta, per tutte le locazioni abitative.

La legge finanziaria per il 1998 (legge 449/1997) ha tra l'altro introdotto l'obbligo di registrare tutti i contratti di locazione immobiliare, anche di minimo importo: sono esenti dall'obbligo di registrazione – a meno che non si verifichi il «caso d'uso» – soltanto i contratti di durata inferiore ai trenta giorni all'anno.

Le aliquote da applicare

Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta per la registrazione, l'art. 5, comma 1, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, dispone che le locazioni e di affitti di beni immobili:

a) scontano l'aliquota dello 0,50%, quando hanno per oggetto fondi rustici;

b) scontano l'aliquota dell'1%, quando hanno per oggetto immobili strumentali, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto (IVA). Si tenga presente che sono strumentali per natura gli immobili che, per legge, non possono essere destinati ad una diversa utilizzazione, senza radicali trasformazioni. In pratica, sono immobili strumentali quelli che rientrano in una categoria catastale che ne giustifica un determinato uso professionale/lavorativo: possono esemplificativamente essere considerati immobili strumentali per natura, gli uffici e studi aventi categoria catastale A10; i negozi e botteghe aventi categoria catastale C/1; i magazzini sotterranei per depositi e derrate categoria aventi categoria catastale B/8 etc. (cfr. Registrare il Contratto di locazione, Agenzia delle Entrate, Guida 4/2007).

c) scontano l'aliquota del 2%, in ogni altro caso.

Per determinare la base imponibile, sulla quale calcolare l'imposta, si applica il criterio residuale contenuto nell'art. 43, comma 1, lettera h), del D.P.R. 131/1986, per il quale la base imponibile è costituita «per i contratti diversi da quelli indicati nelle lettere precedenti (contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, permuta etc. n.d.r.), aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto». Con esclusione, dunque, delle cosiddette spese accessorie alla locazione.

Per i contratti di locazione a canone concordato, di cui all'articolo 2, comma 3, Legge 431/98, la base imponibile è ridotta del 30%, sicché il canone annuo da considerare, per il calcolo, deve essere assunto nella misura del 70%.

L'ammontare dell'imposta principale, liquidata con le suddette aliquote proporzionali (2; 1; 0,5 per cento) non può comunque essere inferiore alla misura dell'imposta fissa minima di euro 67,00.

I contratti di locazione di durata pluriennale.

In presenza di contratti di durata pluriennale, l'imposta può alternativamente essere assolta: a) sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto; b) annualmente, sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno. Qualora l'imposta sia corrisposta per l'intera durata del contratto, l'importo dovuto è ridotto di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale, moltiplicato per il numero delle annualità. Sempre per i contratti pluriennali, gli aggiornamenti o gli adeguamenti del canone hanno effetto ai soli fini della determinazione della base imponibile, in caso di proroga del contratto. Nell'ipotesi di risoluzione anticipata, ove sia stata pagata l'imposta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto, deve farsi luogo al rimborso del tributo relativo alle annualità successive a quella in corso. Anche per i contratti di durata pluriennale, l'ammontare dell'imposta non può peraltro essere inferiore alla misura fissa di euro 67,00, a far data dal 1° febbraio 2005 (anche per la cessione senza corrispettivo dei contratti a durata pluriennale).

Le cessioni, risoluzioni e proroghe dei contratti

L'art. 17, comma 1, del D.P.R. 131/1986, Testo Unico dell'imposta di registro, stabilisce che l'imposta, dovuta sulle cessioni, risoluzioni e proroghe, anche tacite, dei contratti di locazione e affitto venga «autoliquidata» dagli stessi contraenti, sicché l'ufficio non è tenuto a predisporre alcunché ed è assolta entro trenta giorni dall'inizio dell'annualità, mediante il versamento a uno dei soggetti incaricati della riscossione (banche, posta, concessionari della riscossione).

L'attestato di versamento deve essere presentato all'ufficio del registro presso cui è stato registrato il contratto.

Il termine di trenta giorni, entro il quale deve essere effettuato il versamento, decorre dalla data in cui hanno effetto la cessione, la risoluzione o la proroga (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate 16 gennaio 1998, numero 12).

Registrazione telematica e registrazione cartacea

La registrazione per via telematica – obbligatoria per i possessori di oltre 100 unità immobiliari e facoltativa per tutti gli altri contribuenti – può essere effettuata direttamente dal contribuente, con procedura diretta o tramite intermediario abilitato (dottori commercialisti, centri di assistenza fiscale, consulenti del lavoro, organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori maggiormente rappresentative, che hanno sottoscritto le convenzioni nazionali, agenzie di mediazione immobiliare iscritte nei ruoli tenuti dalle camere di commercio, agenzie che svolgono, per conto dei propri clienti, attività di pratiche amministrative presso amministrazioni e enti pubblici, purché titolari della licenza rilasciata in base alle leggi di pubblica sicurezza, iscritti all'albo professionale dei geometri anche riuniti in forma associativa)

oppure tramite un delegato, avente adeguata capacità tecnica, economica, finanziaria ed organizzativa.

Per la registrazione telematica, è necessario essere in possesso di abilitazione ai canali "Entratel" o "Fisconline", a seconda dei requisiti posseduti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali. Ottenuta l'abilitazione, il contribuente può scaricare - dal sito dell'agenzia delle Entrate - il software gratuito necessario alla compilazione e alla registrazione del contratto e di tutte le richieste di pagamento delle imposte dovute, in relazione alla registrazione stessa, ai canoni delle annualità successive alla prima, alle proroghe, cessioni e risoluzioni dei contratti in esame.

Possono accedere al servizio telematico di Fisconline tutti i contribuenti, mentre ad Entratel possono accedere solo gli intermediari.

Per la registrazione in forma cartacea - a mezzo di compilazione del Modello F 23 - il contribuente deve dare corso ai seguenti incombenzi: a) compilazione del modello di versamento (modello F23), per il versamento in banca o presso il concessionario, con le seguenti avvertenze: a1) se si debbono registrare più contratti, si può effettuare un versamento cumulativo; a2) trattandosi di imposta autoliquidata, i campi del «modello F23», retinati in grigio («numero di riferimento» e «descrizione tributo») non vanno compilati; a3) nel settore «dati anagrafici»: nel «campo 1», si indicano i dati del proprietario, nel «campo 2» i dati del conduttore (se si registrano contemporaneamente più contratti, il «campo 2» non va compilato); a4) il «codice ufficio» è un codice numerico che indica l'ufficio del registro presso il quale si registra il contratto (per conoscerlo, o si ricorre all'elenco riportato, in Gazzetta Ufficiale o si domanda all'Ufficio); a5) nella casella «causale», occorre indicare «RP»; a6) nello spazio «estremi dell'atto», occorre indicare l'anno di stipula del primo dei contratti elencati nella distinta di registrazione di cui oltre (se invece si tratta del pagamento dell'imposta per annualità successive alla prima oppure per cessioni, risoluzioni e proroghe, occorre indicare l'anno di registrazione e gli estremi dell'atto registrato, cui si riferisce); b) recarsi all'ufficio del registro muniti dell'attestato di avvenuto pagamento del contratto da registrare (oppure della denuncia dell'avvenuta stipula del contratto verbale); della distinta «modello 8» di presentazione degli atti (modello che si trova presso l'ufficio del registro e nel quale si elencano gli atti presentati per la registrazione, che serve anche da ricevuta per il ritiro degli atti registrati) e del «modello 69» (modello da sempre in uso per la registrazione, ove si indicano i dati anagrafici e i codici fiscali dei contraenti); c) occorre inoltre munirsi di almeno due copie del contratto da registrare, con sottoscrizione originale; munirsi di una marca da bollo da Euro 14,62 per ogni quattro facciate, e comunque ogni cento righe, da applicare su originale e copie; di ricevuta di pagamento dell'imposta a mezzo Modello F 23 (cfr. Registrare il Contratto di locazione, Agenzia delle Entrate, Guida 4/2007).

LA NULLITA' DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE NON REGISTRATO

L'articolo 13, comma 1, Legge 431/98 dispone che "è nulla ogni pattuizione volta a determinare un importo del canone di locazione superiore a quello risultante dal contratto scritto e registrato". Per l'art. 1, comma 346, della legge 311/2004 poi «i contratti di locazione o che comunque costituiscono diritti relativi di godimento, di unità immobiliari ovvero di loro porzioni, comunque stipulati, sono nulli se, ricorrendone i presupposti, non sono registrati». A parte la querelle giurisprudenziale in ordine all'interpretazione del richiamato articolo 1, comma 346, dopo l'intervento della Corte Costituzionale non sembra più potersi dubitare che l'omessa registrazione del contratto, comporti – anche sotto il profilo civilistico – la nullità del contratto, a norma dell'articolo 1418 Codice Civile (cfr. Corte Costituzionale 5 dicembre 2007, numero 420). L'articolo 1418 Codice Civile dispone in particolare che "il contratto è nullo quando è contrario a norme imperative, salvo che la legge disponga diversamente. Producono nullità del contratto la mancanza di uno dei requisiti indicati dall'articolo 1325, l'illiceità della causa, la illiceità dei motivi nel caso indicato dall'articolo 1345 e la mancanza nell'oggetto dei requisiti stabiliti dall'articolo 1346. Il contratto è altresì nullo negli altri casi stabiliti dalla legge". Conseguentemente, ove il contratto sia nullo, il proprietario non può pretendere il versamento dei canoni di locazione, ma solo di un indennizzo oltre il rilascio dei locali per occupazione senza titolo. In questo senso, si veda Tribunale di Napoli 8 settembre 2007, secondo cui la mancata registrazione del contratto rende nullo il rapporto locativo; per cui, in caso di morosità del conduttore, il giudicante non può, a seguito di richiesta del locatore, convalidare lo sfratto proprio per la mancanza di un valido rapporto locativo, presupposto necessario per la pronuncia richiesta. Pertanto essendo inibita al locatore la possibilità di giovare del suddetto procedimento sommario, non resta che agire con la meno agevole azione ordinaria di occupazione senza titolo. Alle conseguenze civilistiche connesse all'omessa registrazione del contratto, si devono aggiungere le sanzioni fiscali connesse alla mancata registrazione. In particolare, l'omessa registrazione comporta - oltre all'obbligo di versare l'imposta di registro, a norma dell'articolo 5 della Tariffa allegata al DPR 131/1986 - l'applicazione di una sanzione, il cui importo può variare dal centoventi per cento al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta. Il contribuente – per evitare l'applicazione della intera sanzione - può peraltro provvedere alla tardiva registrazione del contratto, ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso. Quest'ultimo istituto consente al contribuente – prima che la violazione sia stata contestata dall'Erario – di regolarizzare la propria posizione, con il versamento delle somme dovute a titolo di imposta, delle sanzioni in misura ridotta oltre agli interessi di mora. Può accadere che il contribuente, pur avendo provveduto a registrare il contratto di locazione, non versi l'imposta di registro relativa alle annualità successive alla prima, nel termine di trenta giorni dalla data del rinnovo contrattuale, prevista dall'articolo 17 del Decreto del

Presidente della Repubblica 131/1986. In tal caso, il tardivo versamento dell'imposta, per le annualità successive, comporta l'applicazione di una sanzione del 30% dell'imposta versata in ritardo, cui devono essere aggiunti gli interessi di mora al tasso legale. Anche in tale ultimo caso è ammissibile il ravvedimento operoso. In tema di ravvedimento operoso, L'articolo 13, commi 1 e 2, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, numero 472 – in tema di sanzioni per le violazioni tributarie e di ravvedimento – come modificato dal Decreto Legge 29 novembre 2008, numero 185, dispone che “la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza: a) ad un dodicesimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione; b) ad un decimo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore; c) ad un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno”.

L'art. 1, comma 342, della stessa legge 311/2004 ha in ogni caso stabilito che l'ufficio non può procedere all'accertamento in relazione ai redditi di fabbricati derivanti da locazione, dichiarati in misura non inferiore ad un importo corrispondente al maggiore tra il canone di locazione risultante dal contratto ridotto del 15% e il 10% del valore dell'immobile, determinato secondo le regole catastali, ai fini dell'imposta di registro. In sostanza, la disposizione stabilisce che, quando si dichiara un canone di locazione pari al 10% della rendita catastale dell'immobile, si è al riparo da ogni forma di accertamento (il che non significa però che, qualora non si dichiarerà il 10% della rendita catastale, il contribuente debba essere automaticamente raggiunto dall'accertamento, quasi si fosse in presenza di una minimum tax). Ulteriormente: il nuovo art. 41-ter, comma 2, del D.P.R. 131/1986 – come modificato dalla legge 311/2004 – stabilisce che, in caso di mancata registrazione del contratto di locazione, si presume, salva documentata prova contraria, l'esistenza di un rapporto di locazione anche per i quattro periodi d'imposta antecedenti, con un canone presunto pari al 10%

della rendita catastale dell'immobile. Per i soggetti che non hanno provveduto alla registrazione del contratto, pertanto, la norma assume valenza di presunzione relativa – rispetto alla quale il contribuente può fornire la prova contraria – che legittima l'accertamento del fisco. Al fine di incentivare la stipula dei contratti di locazione convenzionati, l'art. 1, comma 343, della stessa legge 311/2004 ha peraltro escluso le locazioni convenzionate dalle presunzioni di cui sopra.

LA PRONUNCIA DELLA CORTE COSTITUZIONALE 5 DICEMBRE 2007, NUMERO 420

Sulla questione della nullità dei contratti di locazione non registrati, a norma dell'articolo 1, comma 346 Legge 311/2004, è già intervenuta la Corte Costituzionale. Per il Giudice delle Leggi, la tesi - secondo cui l'articolo 1, comma 346, della Legge 30 dicembre 2004, numero 311 (Legge finanziaria per il 2005), nella parte in cui prevede che i contratti di locazione sono nulli se non sono registrati, pur ricorrendo i presupposti per effettuare tale registrazione, sarebbe in contrasto con l'articolo 24 della Costituzione, perché subordina il rapporto civilistico all'adempimento di un onere, quale è la registrazione, che ha finalità esclusivamente fiscali e condiziona, all'adempimento di tale onere, l'esercizio del diritto del locatore di agire in giudizio - è infondata. Così come è infondata la tesi secondo cui la irragionevolezza del 1° comma dell'articolo 346, sarebbe ravvisabile per contrasto con l'articolo 3 della Costituzione, in quanto la previsione della sanzione della nullità, collegata alla violazione di incumbenti di natura fiscale, determinerebbe la caducazione del contratto, per effetto dell'omissione di un adempimento di natura tributaria imposto ad entrambe le parti, successivo alla formazione del contratto e affidato alla competenza di un organo amministrativo, estraneo alla negoziazione. Si legge nella motivazione della pronuncia della Corte: "la censura relativa alla violazione dell'art. 24 Costituzione, è manifestamente infondata per l'inconferenza del parametro costituzionale invocato, dal momento che nell'ordinanza non viene chiarito sotto quale profilo sia prospettata la violazione della citata disposizione costituzionale, stante il carattere sostanziale della norma denunciata, che non attiene alla materia delle garanzie di tutela giurisdizionale, limitandosi a sancire una nullità non prevista dal codice civile.....tale norma, come esattamente rilevato dalla difesa erariale, non introduce ostacoli al ricorso alla tutela giurisdizionale, ma eleva la norma tributaria al rango di norma imperativa, la violazione della quale determina la nullità del negozio ai sensi dell'articolo 1418 Codice Civile (nello stesso senso, per l'infondatezza della questione quando sia invocato, con particolare riguardo all'articolo 24 Cost., un parametro inconferente, ex plurimis, ordinanze numeri 181 e 180 del 2007, n. 940 del 2004, n. 940/1988)".

Matteo Rezzonico