

Ammessa la registrazione cumulativa anticipata dei contratti d'affitto di fondi rustici

L'art. 17, comma 3 *bis*, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico dell'imposta di registro - TUR) prevede che per i contratti di affitto di fondi rustici non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, l'obbligo della registrazione può essere assolto presentando all'Ufficio del registro, entro il mese di febbraio, una denuncia in doppio originale, relativa ai contratti in essere nell'anno precedente.

Con circolare n. 36/E del 12 febbraio 1999, il Ministero delle finanze - Direzione centrale degli affari giuridici e del contenzioso (ora Agenzia delle Entrate) - ha fatto presente che la citata disposizione consente di assolvere l'obbligo della registrazione dei contratti verbali di affitto di fondi rustici e di quelli formati per scrittura privata non autenticata presentando, a cura di una delle parti contraenti, una denuncia annuale in doppio originale riepilogativa dei contratti in essere nel corso di un anno, entro il mese di febbraio dell'anno successivo.

La norma rappresenta un'alternativa alle normali modalità ed ai termini ordinari di registrazione in quanto consente di registrare cumulativamente i contratti di affitto di fondi rustici con il pagamento di una sola imposta di registro, pari allo 0,50 per cento dell'importo complessivo dei corrispettivi indicati nella denuncia cumulativa, con un minimo di euro 67 euro. In caso contrario, i contratti sono tassati autonomamente.

È possibile procedere, in ogni caso, alla registrazione cumulativa anche oltre il mese di febbraio avvalendosi del ravvedimento operoso.

Con circolare n. 142/E dell'11 luglio 2000 il Ministero delle Finanze ha, infatti, precisato che la tardiva presentazione della denuncia annuale dei contratti plurimi di affitto di fondi rustici, oltre il termine di legge previsto, è soggetta al ravvedimento operoso, in quanto l'inadempimento, nel termine normativamente previsto, configura l'ipotesi di omessa registrazione, come tale sanzionabile ai sensi dell'art. 69 del Testo Unico dell'imposta di registro.

Di recente, la Commissione tributaria regionale della Lombardia è stata chiamata a pronunciarsi in merito all'applicabilità o meno dell'imposta cumulativa nel caso di contratti già conclusi e registrati nell'anno di stipula.

Nei fatti, un soggetto aveva registrato, in data 14 aprile 2009, alcuni contratti verbali di affitto di fondi rustici (non stipulati cioè nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata) per cui era stata corrisposta, dopo la presentazione della denuncia riepilogativa, l'imposta di registro nella misura fissa minima di euro 67.

In seguito, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificava al contribuente l'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta di registro ritenendo che l'agevolazione era applicabile soltanto nel caso in cui la registrazione cumulativa fosse avvenuta entro il mese di febbraio dell'anno successivo (2010).

Rilevato, invece, che i suddetti contratti erano stati registrati nei termini ordinari, cioè nell'anno della loro stipula (2009), gli stessi dovevano essere dichiarati – a giudizio dell'ufficio – singolarmente con il pagamento dell'imposta fissa minima di registro nella misura di euro 67 per ciascuno negozio.

Osservava l'ufficio che l'art. 17, comma 3 *bis*, del d.p.r. n. 131/1986 non vieta al contribuente di registrare i contratti nell'anno della loro stipula ma se decide di effettuare tale scelta soggiace all'imposta di registro più onerosa.

Contro l'avviso di liquidazione il contribuente presentava ricorso alla Commissione tributaria provinciale che lo accoglieva ritenendo che la normativa di riferimento consente la registrazione cumulativa anticipata in quanto non pone un espresso divieto in tal senso.

L'Agenzia delle Entrate appellava la sentenza della C.T.P. ribadendo che, nel caso di specie, l'imposta di registro doveva essere applicata per ciascun contratto d'affitto.

Con sentenza n. 394 del 10 febbraio 2015 la Commissione tributaria regionale respingeva l'appello dell'Agenzia delle Entrate, confermando la sentenza di primo grado con le seguenti osservazioni:

- è da escludere che la norma impedisca la registrazione cumulativa nello stesso anno della stipula, dovendosi ritenere la proroga del termine ordinario funzionale a permettere di ricomprendere nella denuncia cumulativa tutti i contratti stipulati nell'anno, senza escludere la possibilità di registrare nell'anno - e fino alla fine del mese di febbraio dell'anno successivo - i contratti già conclusi;
- che anche la ~~circolare n. 36/E del 12 febbraio 1999~~ dell'Agenzia delle Entrate, nel prevedere tale forma di registrazione cumulativa quale «alternativa alle normali modalità ed ai termini ordinari per la registrazione», non dispone che il termine per la registrazione sia diverso da quello della stipula dell'ultimo dei contratti indicati in denuncia cumulativa;
- che neppure si comprende quale *ratio* avrebbe la norma se interpretata secondo quanto proposto dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate e per quale motivo una denuncia singola, accettata come tale, dovrebbe essere tassata come una pluralità di denunce solo per essere stata presentata con maggiore tempestività rispetto al più ampio termine concesso dalla legge.

Luigi Cenicola