



Divisione Contribuenti

*Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali*

Roma, 13 ottobre 2025

OGGETTO: *Tardiva registrazione dei contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale soggetti a imposta di registro - Determinazione della sanzione - Articolo 69 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*

Premessa

Con la presente risoluzione si forniscono alcuni chiarimenti alla luce del recente e consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità sulla modalità di determinazione della sanzione nelle ipotesi di tardiva registrazione dei contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, soggetti a imposta di registro.

La questione riguarda le modalità di applicazione dell'articolo 69 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (TUR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e, in particolare, se la sanzione per tardiva registrazione ivi prevista debba essere commisurata all'imposta di registro calcolata sull'ammontare dei corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto ovvero a quella calcolata sul canone annuale.

1. Normativa e prassi di riferimento

L'articolo 69 (rubricato "*Omissione della richiesta di registrazione e della presentazione della denuncia*") del TUR, come modificato, da ultimo, dall'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 12 giugno 2025, n. 81,¹ prevede che *«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 pari al centoventi per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di 250 euro. Se la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa del quarantacinque per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 150 euro»*.²

Al fine di determinare l'«*imposta dovuta*» alla quale parametrare la sanzione, si osserva che, per i contratti di locazione e di affitto, l'articolo 43 (rubricato "*Base imponibile*"), comma 1, del TUR stabilisce che *«La base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli seguenti, è costituita:[...] h) 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»*³ e che l'articolo 5, comma 1, lettera b),

¹ In vigore dal 13 giugno 2025.

² Si precisa che l'articolo 69 del TUR - prima delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 81 del 2025 - è stato modificato dall'articolo 4, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, e che, ai sensi del successivo articolo 5 del medesimo decreto, le relative modifiche *«si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024»* (alle violazioni commesse prima di tale data - anche se oggetto di contestazione o ravvedimento successivamente al 1° settembre 2024 - si applicano, invece, le sanzioni previste dall'articolo 69 nella versione previgente alle modifiche introdotte dal citato d.lgs. n. 87 del 2024). Si rammenta, inoltre, che, secondo quanto disposto dagli articoli 101, comma 1, lettera m), e 102 del Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, approvato con decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173, l'articolo 69 del TUR è abrogato dal 1° gennaio 2026; le relative disposizioni confluiscono nell'articolo 41 del predetto Testo unico, come da ultimo modificato dall'articolo 20, comma 2, del d.lgs. n. 81 del 2025.

³ Si rammenta che, secondo quanto disposto dagli articoli 204, comma 1, lettera f), e 205 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti, approvato con decreto legislativo 1° agosto 2025, n. 123, l'articolo 43, comma 1, lettera h), del TUR è abrogato dal 1° gennaio 2026; le relative disposizioni confluiscono nell'articolo 47, comma 1, lettera g), del predetto Testo unico.

della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR dispone che, con riferimento ai predetti contratti, si applica l'aliquota del 2 per cento⁴.

Inoltre, l'articolo 17 (rubricato "*Cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili*") del TUR, prevede, al comma 1, che *«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, è liquidata dalle parti contraenti ed assolta entro trenta giorni mediante versamento del relativo importo [...]»*.

Con particolare riferimento ai "*contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale*"⁵, il medesimo articolo 17, al comma 3, prevede, altresì, che *«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 nel termine di trenta giorni»*^{6,7}.

Pertanto, per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, l'imposta può essere assolta:

- annualmente, assumendo come base imponibile l'ammontare del canone relativo a ciascun anno;

⁴ Si rammenta che, secondo quanto disposto dagli articoli 204, comma 1, lettera f), e 205 del citato Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti, l'articolo 5, comma 1, lettera b), della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR è abrogato dal 1° gennaio 2026; le relative disposizioni confluiscono nell'articolo 5, comma 1, lettera c), della Tariffa, Parte I, di cui all'Allegato 1 al predetto Testo unico.

⁵ Cfr. legge 27 luglio 1978, n. 392, avente ad oggetto la "*Disciplina delle locazioni di immobili urbani*".

⁶ Cfr. articolo 21, comma 18, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, che ha sostituito l'articolo 17 del TUR, prevedendo, tra l'altro, la possibilità di assolvere anticipatamente l'imposta per l'intera durata del contratto e, in tale ipotesi, il diritto al rimborso del tributo per le annualità successive a quella in corso in caso di risoluzione anticipata del contratto.

⁷ Si rammenta che, secondo quanto disposto dagli articoli 204, comma 1, lettera f), e 205 del citato Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti, l'articolo 17 del TUR è abrogato dal 1° gennaio 2026; le relative disposizioni confluiscono nell'articolo 21 del predetto Testo unico.

- in unica soluzione, avendo riguardo all'ammontare dei corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto; a tal proposito, si evidenzia che la Nota I) al citato articolo 5 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR stabilisce che *«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 [...]»*.

La circolare 1° giugno 2011, n. 26/E, che ha fornito chiarimenti in merito alla cedolare secca sugli affitti ex articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, precisando, al paragrafo 9.1, che, in caso di omessa o tardiva registrazione, *«le parti contraenti restano comunque tenute al versamento delle sanzioni commisurate all'imposta di registro calcolata sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto, ancorché il pagamento di detta imposta, per effetto dell'opzione, sia sostituito dal pagamento della cedolare secca»*, ha indirettamente affermato che anche nelle ipotesi in cui il contratto è soggetto al regime fiscale dell'imposta di registro, ai fini del trattamento sanzionatorio previsto dal citato articolo 69 del TUR, non assume rilievo la modalità di assolvimento dell'imposta (annuale o in unica soluzione), con la conseguenza che la sanzione deve essere, in ogni caso, determinata assumendo come base imponibile - ai fini del calcolo dell'imposta cui commisurare la sanzione - l'ammontare dei corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto di locazione.

2. Orientamento della giurisprudenza di legittimità

Con particolare riferimento alla determinazione della sanzione da applicare in caso di tardiva registrazione del contratto di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, soggetto a imposta di registro, la Corte di Cassazione, con le ordinanze interlocutorie della Sezione VI, 21 marzo 2022, n. 9084, 3 maggio 2022, n. 13893, 15 luglio 2022, n. 22433, 30 novembre 2022, n. 35165, 28 dicembre 2022, n. 37867, 1° febbraio 2023, n. 2954, e della Sezione V, 30 novembre 2023, n. 33440, ha evidenziato la particolare rilevanza della

questione, rinviando la trattazione delle singole cause alla Sezione V della Corte medesima.

Successivamente, la sezione V della Cassazione, con le pronunce 18 gennaio 2024, n. 1981, 24 gennaio 2024, n. 2357, 29 gennaio 2024, nn. 2585 e 2606, 18 aprile 2024, n. 10504, e 26 giugno 2024, n. 17657, ha consolidato il proprio orientamento, precisando che, per i contratti di locazione di immobili urbani di durata pluriennale, la sanzione per tardiva registrazione di cui all'articolo 69 del TUR deve essere commisurata all'«*imposta dovuta*» sul canone pattuito per la prima annualità, qualora il contribuente decida di pagare annualmente l'imposta.

In particolare, nella citata pronuncia n. 1981 del 2024, in linea con alcuni precedenti arresti⁸, la Corte ha ribadito che *«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»*.

A tali conclusioni la Cassazione è pervenuta precisando che la «Corte Costituzionale (ord. n.461/06) [...] ha avuto occasione di rimarcare la natura annuale dell'imposta di registro sui canoni di locazione, osservando in particolare che: «(...) tale disposizione 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

⁸ Cfr. Cass., Sez. VI, 15 ottobre 2021, n. 28403; 12 gennaio 2022, n. 717; 12 gennaio 2022, n. 741; 19 gennaio 2022, n. 1543; 1° febbraio 2022, nn. 3007 e 3008; 1° settembre 2022, n. 25784.

allegata al d.P.R. n. 131 del 1986)», osservando inoltre che: «la norma censurata, subordinando il diritto al rimborso dell'imposta di registro alla duplice condizione della risoluzione anticipata del contratto nonché del pagamento del tributo in unica soluzione, presuppone il carattere annuale di tale tributo».

Ne deriva, in definitiva, una regola di imposizione anno per anno, mentre il versamento dell'imposta per l'intera durata contrattuale (quindi sull'intero corrispettivo) si pone come deroga (modifiche apportate al Tur dall'art. 21, comma 18, della Legge n. 449/1997) a questa regola, in funzione dell'anticipazione finanziaria dell'entrata pubblica, ed a fronte dell'incentivo costituito dalla riduzione tariffaria, con riguardo al tasso legale di interesse, dell'imposta dovuta (Nota I cit.)».

Inoltre, con riguardo al profilo sanzionatorio, la medesima pronuncia ha affermato che la sanzione «deve essere necessariamente rapportata ad una violazione specificamente riguardata nelle modalità di manifestazione dell'illecito.

La violazione sottesa all'applicazione della sanzione qui in esame muove dal fatto che il contribuente abbia ritardato la registrazione del contratto ed il versamento dell'imposta dovuta, sennonché l'imposta dovuta, in caso di esercizio della relativa opzione legale (art. 17.3), era appunto quella per la singola annualità, e solo per questa. Nessun ritardo né omissione potrebbero concepirsi con riguardo ad annualità successive e non ancora scadute».

Diversamente, «si finirebbe con l'applicare una sanzione commisurata ai corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto, nonostante il diritto del contribuente di versare, all'atto della registrazione e poi in occasione alle successive scadenze, unicamente l'imposta per la singola annualità; con ciò giungendo a scindere la relazione di causalità e proporzionalità che deve necessariamente sempre sussistere tra l'illecito e la sanzione».

Inoltre, con la richiamata sentenza n. 17657 del 2024, la Cassazione ha rilevato che «la tesi secondo cui l'entità della sanzione finirebbe per dipendere da una scelta discrezionale del contribuente circa la modalità di assolvimento

dell'imposta di registro venendo penalizzato il contribuente che abbia optato per il citato "meccanismo incentivante", e ciò in spregio ai principi costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza ed in palese violazione dell'art. 3 Cost. appare non cogliere nel segno.

È chiaro che 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)».

Del resto, prosegue la Corte, «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 (locazioni, n.d.r.) 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».

3. Indicazioni di prassi e gestione dei procedimenti pendenti

Tenuto conto del recente e consolidato orientamento espresso dai giudici di legittimità nelle pronunce sopra richiamate, a parziale superamento delle indicazioni fornite nella richiamata circolare n. 26/E del 2011, si ritiene che, in caso di tardiva registrazione di un contratto di locazione o sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, soggetto a imposta di registro, la sanzione prevista dall'articolo 69 del TUR deve essere commisurata all'imposta di registro

calcolata, in caso di pagamento annuale dell'imposta, sull'ammontare del canone relativo alla prima annualità.⁹

Con riferimento alle annualità successive alla prima trova, invece, applicazione la sanzione per tardivo versamento prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.¹⁰

Resta ferma la possibilità per il contribuente, qualora ne ricorrano i presupposti, di accedere al ravvedimento ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.¹¹

Gli Uffici sono invitati a riesaminare¹² i procedimenti pendenti interessati dalla questione di cui si tratta, alla luce dei chiarimenti e delle indicazioni che precedono.

⁹ Inoltre, con riferimento al contratto di locazione o sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, soggetto a cedolare secca, si osserva che l'articolo 3, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, stabilisce che «*Nei casi di omessa richiesta di registrazione del contratto di locazione si applica l'articolo 69 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 [...]*» e che la relazione illustrativa al citato articolo 20 del decreto legislativo n. 81 del 2025, che, come sopra evidenziato, ha modificato l'articolo 69 del TUR, ha chiarito che «*la norma di cui al comma 1 modifica l'articolo 69 del Testo unico dell'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, al fine di introdurre una sanzione minima per le ipotesi di omessa o tardiva registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ovvero di omessa o tardiva presentazione delle denunce, anche qualora, in mancanza di un'imposta dovuta, perché correttamente assolta, non sia possibile sanzionare, in via proporzionale, un comportamento suscettibile, comunque, di pregiudicare l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.*

Nello specifico, è prevista una sanzione in misura fissa pari a 250 euro per l'ipotesi di omessa la registrazione dell'atto e pari a 150 euro per l'ipotesi di tardiva registrazione dell'atto. Le predette sanzioni si applicano anche nell'ipotesi in cui l'imposta non sia dovuta in conseguenza dell'applicazione di regimi sostitutivi o agevolativi».

Ne deriva che, in caso di tardiva registrazione di un contratto di locazione o sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, soggetto a cedolare secca, si applica la sanzione in misura fissa ex articolo 69 del TUR.

¹⁰ Si rammenta che, secondo quanto disposto dagli articoli 101, comma 1, lettera t), e 102 del Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, l'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 è abrogato dal 1° gennaio 2026; le relative disposizioni confluiscono nell'articolo 38 del predetto Testo unico.

¹¹ Si rammenta che, secondo quanto disposto dagli articoli 101, comma 1, lettera u), e 102 del Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, l'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 è abrogato dal 1° gennaio 2026; le relative disposizioni confluiscono nell'articolo 14 del predetto Testo unico.

¹² Con le modalità di rito, tenendo conto - in caso di procedimento giurisdizionale - dello stato e del grado di giudizio, avendo anche riguardo ad altre questioni eventualmente sostenibili.

Qualora venga chiesta la declaratoria della cessazione della materia del contendere, occorre prendere motivatamente posizione anche sulle spese di giudizio, fornendo al giudice elementi che possano giustificare la compensazione, qualora non sia stata acquisita la rinuncia del contribuente alla rifusione delle spese di lite.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE *ad interim*
(firmato digitalmente)