

Roma, 09 luglio 2007

OGGETTO: Indennità di occupazione senza titolo – Trattamento ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo

Da più parti sono stati chiesti chiarimenti in ordine al trattamento fiscale delle indennità di occupazione senza titolo, corrisposte dal locatario dopo la scadenza del contratto di locazione o in assenza di un contratto tra le parti, ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo.

Al fine di individuare il corretto trattamento fiscale delle fattispecie in esame, occorre far riferimento ad alcuni precedenti di prassi che hanno diversamente qualificato le indennità di occupazione, sulla base delle differenti connotazioni che le stesse, così genericamente denominate, possono assumere nelle diverse ipotesi.

Con la risoluzione del 17 gennaio 1991, prot. 260293 è stato affermato il principio per cui le indennità di occupazione di immobili non costituiscono canoni di locazione, ma assumono, invece, una connotazione risarcitoria del danno derivante dalla mancata utilizzazione del bene da parte del proprietario. Ciò comporta che sulle relative denunce non si applica l'imposta di registro nella misura del 2 per cento, prevista per i contratti di locazione, bensì l'imposta di registro nella misura del 3 per cento, ai sensi dell'articolo 9 della parte prima della tariffa allegata al D.P.R. 131 del 1986 concernente gli atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale.

Con la Risoluzione 1 marzo 2004, n. 22 è stato affermato, in relazione ad una differente fattispecie, che i rapporti di occupazione senza titolo *"...sono riconducibili nella sostanza a contratti di locazione e le somme corrisposte periodicamente dagli occupanti hanno natura di canoni di locazione, dovendosi*

escludere, pertanto, la corresponsione a titolo di risarcimento di danno conseguente ad illecito (...) e pertanto assoggettati alla disciplina dell'imposta di registro di cui al combinato disposto degli articoli 3, 17 del Testo Unico e articolo 5 della Tariffa, parte prima. Ne consegue che sui "canoni di locazione" relativi ai periodi di occupazione si applica l'aliquota del 2 per cento."

Le menzionate risoluzioni hanno individuato un diverso trattamento fiscale delle indennità di occupazione senza titolo, sulla base della diversa natura, risarcitoria o corrispettiva, che le stesse assumono nelle due ipotesi e che va verificata caso per caso sulla base di vari elementi ed in particolare dalle concrete modalità di svolgimento del rapporto, specie nel periodo successivo alla scadenza del contratto.

Nel caso esaminato con la risoluzione 260293 del 1991, infatti, il carattere risarcitorio delle somme corrisposte dal conduttore si desume dalla manifesta volontà contraria alla instaurazione o alla prosecuzione della locazione, come, ad esempio, nei casi in cui il proprietario abbia avviato le procedure necessarie alla restituzione dell'immobile. In tali ipotesi, l'obbligo del conduttore di corrispondere, per il periodo di mora nella restituzione della cosa locata, somme di denaro ha titolo nella legge, per cui la relativa obbligazione ha natura e funzione risarcitoria e non già di corrispettivo, anche se l'ammontare del risarcimento, per criterio legale e salva prova contraria, è commisurato all'ammontare dei canoni che si sarebbero corrisposti se il rapporto contrattuale fosse proseguito.

Diversa è l'ipotesi in cui l'occupazione dell'immobile da parte del conduttore non sia "senza titolo" nel senso sopra definito; è possibile, infatti, come nel caso esaminato con la risoluzione 154 del 2003 che l'occupazione del bene da parte del conduttore prosegua dopo la scadenza del contratto o, in generale, in assenza del contratto stesso, senza che l'altra parte abbia posto in essere alcuna azione volta al rilascio del bene. In tal caso, infatti, si concretizza un comportamento che supera o contraddice la volontà eventualmente

manifestata con la disdetta, facendo, al contrario, presumere la volontà di prosecuzione del rapporto.

In questi casi l'assimilazione delle indennità versate (solo impropriamente definite "senza titolo") ai corrispettivi pattuiti per i contratti di locazione, anche ai fini del corretto trattamento fiscale, scaturisce da un accordo verbale intercorso tra le parti dal quale discende la legittimità del possesso del bene da parte del conduttore.

Tenuto conto, pertanto, della natura delle somme corrisposte, anche se in molte ipotesi genericamente denominate "indennità di occupazione senza titolo", desumibile, a sua volta, dagli elementi interpretativi sopra descritti, è possibile stabilire se trovi applicazione l'aliquota del 2 per cento prevista per i contratti di locazione o quella del 3 per cento prevista per gli altri atti a contenuto patrimoniale.

Nel caso in cui le indennità dovute assumono la natura di canoni di locazione, scontando, pertanto, l'imposta di registro nella misura del 2 per cento, trova applicazione la disposizione di cui alla nota II, all'articolo 5 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131 del 1986, secondo cui *"in ogni caso l'ammontare dell'imposta, per le locazioni e gli affitti di beni immobili, non può essere inferiore alla misura fissa di euro 67"*.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale ai fini dell'imposta di bollo, denunce di occupazione senza titolo, correlate alla corresponsione delle indennità, sono atti strumentali rispetto all'adempimento dell'obbligo di registrazione; le stesse, di conseguenza, sono riconducibili nell'ambito applicativo dell'articolo 5 della tabella allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, che include tra gli atti, documenti e registri esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo *"atti e copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, dichiarazioni, denunce, atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie..."*.