

Risoluzione del 21/07/2003 n. 154 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Istanza di interpello - Indennita' di occupazione di immobile - Imposta di registro

Sintesi:

Sintesi: La risoluzione, risponde ad una istanza di interpello concernente l'esatta applicazione dell'imposta di registro all'indennita' di occupazione di immobile, precisando che il versamento dell'indennita' a carico del locatore ha natura di corrispettivo di locazione, pertanto, l'imposta di registro e' dovuta nella misura del 2 per cento sull'importo annuo dell'indennita' commisurata al canone di locazione. Il pagamento di tale indennita', infatti, non ha funzione risarcitoria, ma locatizia, in quanto la somma che il conduttore e' tenuto a corrispondere, sia per il periodo antecedente sia per quello successivo al rapporto di locazione, deve essere commisurata al canone convenzionale stabilito dai contraenti.

Testo:

Con l'istanza di interpello, concernente l'esatta applicazione dell'imposta di registro all'indennita' di occupazione di immobile, l'Istituto Nazionale di Previdenza per i Dipendenti dell'Amministrazione Pubblica ha esposto il seguente

QUESITO

L'Ente interpellante fa presente di essere proprietario di immobili siti sul territorio nazionale che cede in locazione ad Amministrazioni Pubbliche, con le quali stipula appositi contratti di locazione registrati secondo le norme di legge.

I contratti di locazione di immobili a volte sono preceduti o seguiti da un periodo di occupazione senza titolo (occupazione precontrattuale o postcontrattuale) per la quale il locatario corrisponde un'indennita'.

In proposito, l'INPDAP con riferimento all'imposta di registro chiede chiarimenti per quanto riguarda:

- a) la misura dell'imposta, in relazione alla natura risarcitoria o di corrispettivo dell'indennita';
- b) l'esistenza di un titolo tale da permettere la determinazione dell'imposta secondo le previsioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro - approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131;
- c) il termine di scadenza dell'obbligo di versamento;
- d) la relazione tra il versamento dell'imposta e l'effettiva corresponsione dell'indennita' di occupazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Codesto Ente, in merito al quesito posto al punto a), ritiene che l'indennita' di occupazione dovuta per il periodo precontrattuale e postcontrattuale abbia natura locatizia e, in quanto tale, vada assoggettata ad imposta di registro nella misura del 2 per cento, applicata all'importo complessivo dell'indennita' dovuta per l'intero periodo di occupazione.

In proposito, sostiene che non puo' riconoscersi connotazione risarcitoria a tale indennita' poiche' all'occupazione dell'immobile fa seguito la stipula del contratto di locazione.

Circa il titolo che consente l'applicazione dell'imposta di registro (punto b), l'istante ritiene che lo stesso potrebbe essere individuato nell'atto unilaterale con il quale l'Amministrazione locataria riconosce il debito, costituito dall'indennita' di occupazione.

Con riferimento al quesito esposto al punto c), l'INPDAP fa presente che il termine di scadenza per il versamento dell'imposta presuppone l'esistenza di una data iniziale dalla quale far decorrere i trenta giorni utili per l'assolvimento dell'obbligo fiscale. In proposito sostiene che, in caso di occupazione post-contrattuale, qualora l'amministrazione locataria continuasse a corrispondere il canone a titolo di indennita', la data di riferimento per il versamento dell'imposta sia quella del giorno di scadenza annuale del contratto di locazione.

Per tutti gli altri casi di occupazione - postcontrattuale (quando il locatario non corrisponde l'indennita') e precontrattuale - individua quale data di decorrenza del termine tre possibili momenti:

- . la data di accettazione da parte dei contraenti dell'importo dell'indennita';
- . a data di comunicazione all'INPDAP della formalizzazione dell'atto di riconoscimento del debito;
- . la data di versamento del corrispettivo.

Infine, per la questione di cui al punto d), l'INPDAP non propone

alcuna soluzione.

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Relativamente ai quesiti posti, la soluzione interpretativa prospettata dall'interpellante e' parzialmente condivisibile.

La scrivente, in merito al quesito di cui al punto a), ritiene che il versamento dell'indennita' a carico del locatore abbia natura di corrispettivo di locazione di bene immobile, pertanto, l'imposta di registro e' dovuta nella misura del 2 per cento sull'importo annuo dell'indennita' commisurata al canone di locazione.

Il pagamento di tale indennita', infatti, non ha funzione risarcitoria, ma locatizia, in quanto la somma che il conduttore e' tenuto a corrispondere, sia per il periodo antecedente sia per quello successivo al rapporto di locazione, deve essere commisurata al canone convenzionale stabilito dai contraenti.

La stessa Cassazione, con sentenza n. 497 del 20 gennaio 1984, ha precisato: "il canone che, salvo l'obbligo di risarcire il maggior danno, il conduttore, ex articolo 1591 c.c. e' tenuto a corrispondere per il periodo successivo alla cessazione del rapporto di locazione de jure, in cui permanga nella disponibilita' dell'immobile, va commisurato al corrispettivo convenzionale, come convenuto dalle parti...".

Nella fattispecie in esame l'occupazione dell'immobile - per il periodo precontrattuale o postcontrattuale - non e' da considerarsi senza titolo, poiche' e' evidente la volonta' delle parti di instaurare un rapporto contrattuale o di proseguire nello stesso; in sostanza, la natura del rapporto rimane la stessa: locazione di alloggio contro corrispettivo.

Pertanto, l'obbligazione di pagare tale somma (c.d. "indennita' di occupazione"), e' soggetta alle stesse regole pattizie dell'obbligazione del conduttore consistente nel pagamento del canone. Infatti, nel lasso di tempo tra la consegna dell'immobile (occupazione precontrattuale) o la scadenza del contratto (occupazione postcontrattuale) e la stipula del nuovo contratto, il rapporto che si instaura tra le parti, non e' autonomo, ma secondario, consequenziale e comunque geneticamente collegato ad un rapporto contrattuale.

La permanenza del conduttore nell'immobile oltre la naturale scadenza del contratto e', quindi, indice di una continuazione di un rapporto preesistente, laddove il locatore non abbia manifestato la volonta' contraria con la disdetta o non abbia posto in essere alcuna azione volta al rilascio del bene.

Emerge una sorta di ultrattivita' del precedente contratto, ossia un'intesa, un contratto verbale, nel quadro di una rinegoziata locazione tra le parti.

In questo senso si e' espressa l'Avvocatura dello Stato con nota n. 4851/91 del 26 ottobre 1991.

Da cio' si puo' argomentare che, a maggior ragione, anche nel periodo precontrattuale, l'occupazione dell'immobile, non sia da considerarsi senza titolo, poiche' la stessa e' manifestazione di una volonta' chiara, ancorche' tacita del locatore di dar vita ad un contratto di locazione. Prova di tale volonta' e' la consegna dell'immobile all'amministrazione locataria.

Si puo' argomentare quindi che non si tratta di occupazione abusiva; infatti il "danno" derivante al proprietario - determinato dalla mancata disponibilita' dell'immobile nei periodi predetti - scaturisce da un accordo verbale intercorso tra le parti dal quale discende la legittimita' del possesso del bene che trova titolo nel "mutuo consenso" dei contraenti.

Pertanto, il conduttore non e' occupante abusivo, e di conseguenza il relativo indennizzo e' commisurato ai canoni di locazione.

Lo stesso significato che la legge attribuisce al termine indennita', vale a dire somma volta a riparare un danno derivante da "atto lecito", comporta che non possa riconoscersi connotazione risarcitoria all'obbligazione in oggetto, laddove solo in presenza di un danno ingiusto, derivante cioe' da fatto illecito, si puo' correttamente parlare di risarcimento.

Pertanto, a parere della scrivente, le somme (indennita') dovute in relazione "all'occupazione dell'immobile", sia nel periodo antecedente che successivo alla vigenza del contratto, sono assimilabili ai corrispettivi della locazione e, quindi, il regime ai fini dell'imposta di registro da applicare alle stesse e' quello stabilito per i contratti di locazione, con particolare riferimento all'articolo 17 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e all'articolo 5 della annessa Tariffa, parte prima.

Gli stessi principi sono stati affermati dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione del 14 febbraio 1997, n. 27, dove e' stato precisato che le somme corrisposte in relazione all'occupazione di un immobile per un periodo successivo alla scadenza di un contratto sono dovute a titolo di corrispettivo di locazione di bene immobile strumentale, come

tale soggetto all'IVA con l'aliquota ordinaria del 19%.

Con riferimento al quesito di cui al punto b), la scrivente, attesa l'assimilazione delle somme dovute a titolo di indennita' di occupazione ai corrispettivi pattuiti per i contratti di locazione, ritiene, come sopra precisato, che il regime ai fini dell'imposta di registro da applicare alle indennita' e' lo stesso previsto per i contratti di locazione.

In proposito rammenta che, ai sensi dell'articolo 3 del testo unico dell'imposta di registro, sono soggetti a registrazione anche i contratti verbali "... di locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato ...".

A tal fine deve essere liquidata e versata l'imposta dovuta per la registrazione del contratto e presentata all'ufficio delle entrate una denuncia in doppio originale sottoscritta da almeno una delle parti contraenti, nel termine di trenta giorni dall'inizio della esecuzione del contratto verbale (combinato disposto degli articoli 12, 13 e 17 del testo unico dell'imposta di registro).

Circa l'imposta dovuta, l'articolo 17, comma 3, del predetto testo unico, precisa che: " Per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale l'imposta puo' essere assolta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno ...". L'imposta, se corrisposta per l'intera durata del contratto, si riduce di una percentuale pari alla meta' del tasso di interesse legale (per l'anno 2003 la misura e' del 3%) moltiplicato per il numero delle annualita' (cfr. circolare n. 12 del 16 gennaio 1998).

Quanto affermato per i contratti di locazione e' da intendersi riferito anche alle indennita' di occupazione.

Per quanto riguarda il termine di scadenza dell'obbligo di versamento di cui al punto c), pur convenendo con le affermazioni di codesto ente sulla necessita' di individuare una data iniziale dalla quale far decorrere i trenta giorni utili per l'assolvimento dell'obbligo fiscale, la scrivente fa presente che per la fattispecie rappresentata devono applicarsi le norme che stabiliscono il termine per la registrazione dei contratti di locazione (articoli 2, 3, 5, 13 e 17 del testo unico dell'imposta di registro).

Il termine dal quale decorrono i trenta giorni utili per l'assolvimento dell'imposta e della registrazione del contratto verbale e' la data in cui ha inizio l'esecuzione contrattuale, vale a dire:

- 1) in caso di occupazione precontrattuale, il giorno in cui al locatario viene consegnato l'immobile in attesa della formalizzazione del contratto;
- 2) nell'ipotesi di occupazione postcontrattuale, il giorno, successivo alla scadenza del vecchio contratto, a partire dal quale il locatario continua ad occupare l'immobile in attesa della stipula del nuovo contratto.

Trova applicazione, infatti, l'articolo 13 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, ove e' precisato che il termine entro il quale deve essere richiesta la registrazione per i contratti verbali, decorre dall'inizio della loro esecuzione.

Per le stesse motivazioni addotte precedentemente, la scrivente ritiene che l'imposta di registro deve essere versata a prescindere dall'effettivo versamento dell'indennita' di occupazione (punto d).

Per completezza di analisi, si puntualizza che laddove si ravvisi la risoluzione del contratto di locazione, con conseguente cessazione degli effetti negoziali, l'occupazione dell'immobile oltre la scadenza del contratto da parte del conduttore, fa si' che l'importo dovuto a titolo di "indennita' di occupazione" assuma connotazione risarcitoria. Pertanto, sulla stessa deve applicarsi l'imposta di registro nella misura del 3 per cento, ai sensi dell'articolo 9 della parte prima della tariffa del testo unico dell'imposta di registro, concernente gli atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (cfr. risoluzione n. 260293 del 17 gennaio 1991).

Documento in formato pdf



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 21 lug. 03

OGGETTO: Istanza di interpello - Indennità di occupazione di immobile -
Imposta di registro.

Con l'istanza di interpello, concernente l'esatta applicazione dell'imposta di registro all'indennità di occupazione di immobile, l'Istituto Nazionale di Previdenza per i Dipendenti dell'Amministrazione Pubblica ha esposto il seguente

QUESITO

L'Ente interpellante fa presente di essere proprietario di immobili siti sul territorio nazionale che cede in locazione ad Amministrazioni Pubbliche, con le quali stipula appositi contratti di locazione registrati secondo le norme di legge.

I contratti di locazione di immobili a volte sono preceduti o seguiti da un periodo di occupazione senza titolo (occupazione precontrattuale o postcontrattuale) per la quale il locatario corrisponde un'indennità.

In proposito, l'INPDAP con riferimento all'imposta di registro chiede chiarimenti per quanto riguarda:

- a) la misura dell'imposta, in relazione alla natura risarcitoria o di corrispettivo dell'indennità;

- b) l'esistenza di un titolo tale da permettere la determinazione dell'imposta secondo le previsioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro - approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131;
- c) il termine di scadenza dell'obbligo di versamento;
- d) la relazione tra il versamento dell'imposta e l'effettiva corresponsione dell'indennità di occupazione.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL
CONTRIBUENTE**

Codesto Ente, in merito al quesito posto al punto a), ritiene che l'indennità di occupazione dovuta per il periodo precontrattuale e postcontrattuale abbia natura locatizia e, in quanto tale, vada assoggettata ad imposta di registro nella misura del 2 per cento, applicata all'importo complessivo dell'indennità dovuta per l'intero periodo di occupazione.

In proposito, sostiene che non può riconoscersi connotazione risarcitoria a tale indennità poiché all'occupazione dell'immobile fa seguito la stipula del contratto di locazione.

Circa il titolo che consente l'applicazione dell'imposta di registro (punto b), l'istante ritiene che lo stesso potrebbe essere individuato nell'atto unilaterale con il quale l'Amministrazione locataria riconosce il debito, costituito dall'indennità di occupazione.

Con riferimento al quesito esposto al punto c), l'INPDAP fa presente che il termine di scadenza per il versamento dell'imposta presuppone l'esistenza di una data iniziale dalla quale far decorrere i trenta giorni utili per l'assolvimento dell'obbligo fiscale. In proposito sostiene che, in caso di occupazione post-contrattuale, qualora l'amministrazione locataria continuasse a corrispondere il canone a titolo di indennità, la data di riferimento per il versamento dell'imposta sia quella del giorno di scadenza annuale del contratto di locazione.

Per tutti gli altri casi di occupazione - postcontrattuale (quando il locatario non corrisponde l'indennità) e precontrattuale - individua quale data di decorrenza del termine tre possibili momenti:

- la data di accettazione da parte dei contraenti dell'importo dell'indennità;
- la data di comunicazione all'INPDAP della formalizzazione dell'atto di riconoscimento del debito;
- la data di versamento del corrispettivo.

Infine, per la questione di cui al punto d), l'INPDAP non propone alcuna soluzione.

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Relativamente ai quesiti posti, la soluzione interpretativa prospettata dall'interpellante è parzialmente condivisibile.

La scrivente, in merito al quesito di cui al punto a), ritiene che il versamento dell'indennità a carico del locatore abbia natura di corrispettivo di locazione di bene immobile, pertanto, l'imposta di registro è dovuta nella misura del 2 per cento sull'importo annuo dell'indennità commisurata al canone di locazione.

Il pagamento di tale indennità, infatti, non ha funzione risarcitoria, ma locatizia, in quanto la somma che il conduttore è tenuto a corrispondere, sia per il periodo antecedente sia per quello successivo al rapporto di locazione, deve essere commisurata al canone convenzionale stabilito dai contraenti.

La stessa Cassazione, con sentenza n. 497 del 20 gennaio 1984, ha precisato: *“il canone che, salvo l'obbligo di risarcire il maggior danno, il conduttore, ex articolo 1591 c.c. è tenuto a corrispondere per il periodo successivo alla cessazione del rapporto di locazione de jure, in cui permanga nella disponibilità dell'immobile, va commisurato al corrispettivo convenzionale, come convenuto dalle parti ...”*.

Nella fattispecie in esame l'occupazione dell'immobile – per il periodo precontrattuale o postcontrattuale – non è da considerarsi senza titolo, poichè è evidente la volontà delle parti di instaurare un rapporto contrattuale o di proseguire nello stesso; in sostanza, la natura del rapporto rimane la stessa: locazione di alloggio contro corrispettivo.

Pertanto, l'obbligazione di pagare tale somma (c.d. "indennità di occupazione"), è soggetta alle stesse regole pattizie dell'obbligazione del conduttore consistente nel pagamento del canone. Infatti, nel lasso di tempo tra la consegna dell'immobile (occupazione precontrattuale) o la scadenza del contratto (occupazione postcontrattuale) e la stipula del nuovo contratto, il rapporto che si instaura tra le parti, non è autonomo, ma secondario, consequenziale e comunque geneticamente collegato ad un rapporto contrattuale.

La permanenza del conduttore nell'immobile oltre la naturale scadenza del contratto è, quindi, indice di una continuazione di un rapporto preesistente, laddove il locatore non abbia manifestato la volontà contraria con la disdetta o non abbia posto in essere alcuna azione volta al rilascio del bene.

Emerge una sorta di ultrattività del precedente contratto, ossia un'intesa, un contratto verbale, nel quadro di una rinegoziata locazione tra le parti.

In questo senso si è espressa l'Avvocatura dello Stato con nota n. 4851/91 del 26 ottobre 1991.

Da ciò si può argomentare che, a maggior ragione, anche nel periodo precontrattuale, l'occupazione dell'immobile, non sia da considerarsi senza titolo, poiché la stessa è manifestazione di una volontà chiara, ancorché tacita del locatore di dar vita ad un contratto di locazione. Prova di tale volontà è la consegna dell'immobile all'amministrazione locataria.

Si può argomentare quindi che non si tratta di occupazione abusiva; infatti il "danno" derivante al proprietario – determinato dalla mancata disponibilità dell'immobile nei periodi predetti – scaturisce da un accordo verbale intercorso tra le parti dal quale discende la legittimità del possesso del bene che trova titolo nel "mutuo consenso" dei contraenti.

Pertanto, il conduttore non è occupante abusivo, e di conseguenza il relativo indennizzo è commisurato ai canoni di locazione.

Lo stesso significato che la legge attribuisce al termine indennità, vale a dire somma volta a riparare un danno derivante da “atto lecito”, comporta che non possa riconoscersi connotazione risarcitoria all’obbligazione in oggetto, laddove solo in presenza di un danno ingiusto, derivante cioè da fatto illecito, si può correttamente parlare di risarcimento.

Pertanto, a parere della scrivente, le somme (indennità) dovute in relazione “all’occupazione dell’immobile”, sia nel periodo antecedente che successivo alla vigenza del contratto, sono assimilabili ai corrispettivi della locazione e, quindi, il regime ai fini dell’imposta di registro da applicare alle stesse è quello stabilito per i contratti di locazione, con particolare riferimento all’articolo 17 del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e all’articolo 5 della annessa Tariffa, parte prima.

Gli stessi principi sono stati affermati dall’Amministrazione finanziaria nella risoluzione del 14 febbraio 1997, n. 27, dove è stato precisato che le somme corrisposte in relazione all’occupazione di un immobile per un periodo successivo alla scadenza di un contratto sono dovute a titolo di corrispettivo di locazione di bene immobile strumentale, come tale soggetto all’IVA con l’aliquota ordinaria del 19%.

Con riferimento al quesito di cui al punto b), la scrivente, attesa l’assimilazione delle somme dovute a titolo di indennità di occupazione ai corrispettivi pattuiti per i contratti di locazione, ritiene, come sopra precisato, che il regime ai fini dell’imposta di registro da applicare alle indennità è lo stesso previsto per i contratti di locazione.

In proposito rammenta che, ai sensi dell’articolo 3 del testo unico dell’imposta di registro, sono soggetti a registrazione anche i contratti verbali “... *di locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato ...*”.

A tal fine deve essere liquidata e versata l'imposta dovuta per la registrazione del contratto e presentata all'ufficio delle entrate una denuncia in doppio originale sottoscritta da almeno una delle parti contraenti, nel termine di trenta giorni dall'inizio della esecuzione del contratto verbale (combinato disposto degli articoli 12, 13 e 17 del testo unico dell'imposta di registro).

Circa l'imposta dovuta, l'articolo 17, comma 3, del predetto testo unico, precisa che: “ *Per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale l'imposta può essere assolta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno ...*”. L'imposta, se corrisposta per l'intera durata del contratto, si riduce di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale (per l'anno 2003 la misura è del 3%) moltiplicato per il numero delle annualità (cfr. circolare n. 12 del 16 gennaio 1998).

Quanto affermato per i contratti di locazione è da intendersi riferito anche alle indennità di occupazione.

Per quanto riguarda il termine di scadenza dell'obbligo di versamento di cui al punto c), pur convenendo con le affermazioni di codesto ente sulla necessità di individuare una data iniziale dalla quale far decorrere i trenta giorni utili per l'assolvimento dell'obbligo fiscale, la scrivente fa presente che per la fattispecie rappresentata devono applicarsi le norme che stabiliscono il termine per la registrazione dei contratti di locazione (articoli 2, 3, 5, 13 e 17 del testo unico dell'imposta di registro).

Il termine dal quale decorrono i trenta giorni utili per l'assolvimento dell'imposta e della registrazione del contratto verbale è la data in cui ha inizio l'esecuzione contrattuale, vale a dire:

- 1) in caso di occupazione precontrattuale, il giorno in cui al locatario viene consegnato l'immobile in attesa della formalizzazione del contratto;

2) nell'ipotesi di occupazione postcontrattuale, il giorno, successivo alla scadenza del vecchio contratto, a partire dal quale il locatario continua ad occupare l'immobile in attesa della stipula del nuovo contratto.

Trova applicazione, infatti, l'articolo 13 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, ove è precisato che il termine entro il quale deve essere richiesta la registrazione per i contratti verbali, decorre dall'inizio della loro esecuzione.

Per le stesse motivazioni addotte precedentemente, la scrivente ritiene che l'imposta di registro deve essere versata a prescindere dall'effettivo versamento dell'indennità di occupazione (punto d).

Per completezza di analisi, si puntualizza che laddove si ravvisi la risoluzione del contratto di locazione, con conseguente cessazione degli effetti negoziali, l'occupazione dell'immobile oltre la scadenza del contratto da parte del conduttore, fa sì che l'importo dovuto a titolo di "indennità di occupazione" assuma connotazione risarcitoria. Pertanto, sulla stessa deve applicarsi l'imposta di registro nella misura del 3 per cento, ai sensi dell'articolo 9 della parte prima della tariffa del testo unico dell'imposta di registro, concernente gli atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (cfr. risoluzione n. 260293 del 17 gennaio 1991).