

IMPOSTE INDIRETTE

Somme riscosse senza contratto di locazione: risarcimento o canone?

di Leonardo Pietrobon

Molto spesso capita di dover gestire **l'incasso o il pagamento di somme** di denaro in **assenza di un contratto** di locazione, in quanto in alcuni casi non si è ancora stipulato il relativo atto formale e in altri casi perché il rispettivo **contratto è scaduto** e **non si è ancora provveduto al suo rinnovo**. La problematica che si pone, nella sua estrema delicatezza, è di natura trasversale, in quanto tocca sia gli aspetti delle imposte dirette e sia delle imposte indirette, quali Iva ed imposta di registro.

Su tale questione è intervenuta in modo specifico **l'Agenzia delle entrate**, con la R.M. n. 154/E/2003 e la **C.M. n. 43/E/2007**, la quale ha analizzato proprio la fattispecie in cui il conduttore, pur pagando il canone di locazione, occupi un fabbricato "senza titolo", in quanto:

1. **non è ancora stato stipulato il contratto**, oppure il medesimo è scaduto e non si è ancora provveduto al suo rinnovo;
2. **il contratto è scaduto** ma il conduttore **non vuole rilasciare l'immobile**.

L'Agenzia delle entrate, con riferimento alle due fattispecie di cui sopra ha stabilito che:

- nel caso di **mancata stipula del contratto** di locazione o mancato rinnovo (ipotesi a), le somme corrisposte e rispettivamente percepite **costituiscono un'indennità di occupazione** aventi la natura di **canone di locazione**;
- nel caso, invece, di **contratto scaduto e mancato rilascio** dell'immobile da parte del conduttore (ipotesi b) le **somme corrisposte** e rispettivamente percepite assumono la **qualifica di indennità di occupazione aventi natura risarcitoria**.

L'elemento fondamentale individuato, quindi, dall'Agenzia delle entrate **per stabilire la natura** delle somme corrisposte è rappresentato dalla **volontà delle parti coinvolte**.

Nel caso in cui **l'indennità di occupazione** abbia natura di **canone di locazione**, ovverosia appaia evidente "*la volontà delle parti di instaurare un rapporto contrattuale o di proseguire nello stesso*", trova **applicazione la disciplina dei contratti di locazione**. Tale manifestazione di volontà si verifica a mero titolo esemplificativo nei casi in cui vengano **stipulati appositi atti di impegno a locare**, non seguiti dalla stipula del contratto definitivo, oppure non vengano poste in essere, dal proprietario, **né procedure di sfratto né azioni dirette inequivocabilmente alla restituzione dell'immobile**. In tal caso:

1. **l'imposta di registro va calcolata secondo le aliquote ordinarie** indicate dall'articolo 5 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86;
2. **le modalità di registrazione** rimangono **immutate** e sono analoghe a quelle previste per i **contratti verbali**;
3. **il conteggio del termine di 30 giorni** per l'assolvimento dell'imposta di registro decorre:
 - **in caso di occupazione precontrattuale, dal giorno in cui al locatario viene consegnato l'immobile** in attesa della formalizzazione del contratto;
 - in caso di **occupazione post contrattuale, dal giorno successivo alla scadenza del vecchio contratto**, in attesa della stipula del nuovo.

Nel caso in cui, invece, l'indennità di occupazione abbia **natura risarcitoria** (ipotesi b), ovverosia si è in presenza di una **risoluzione del contratto di locazione**, ma sussista l'occupazione da parte del precedente conduttore, **si determina la cessazione degli effetti negoziali** del contratto stesso, di conseguenza **non può trovare applicazione la disciplina propria dei contratti di locazione**. Su tale questione, l'Agenzia afferma infatti che *“l'occupazione dell'immobile avviene o prosegue in aperto contrasto con la volontà del proprietario dell'immobile, senza alcun collegamento con un contratto di locazione (già stipulato in precedenza ovvero da stipulare in futuro)”*.

La volontà delle parti contrattuali di “cessazione” del contratto **emerge a titolo esemplificativo** nei comportamenti posti in essere da parte del proprietario diretti alla restituzione dell'immobile quali: l'inizio del **procedimento di sfratto**, la **notifica di un provvedimento di rilascio** dell'immobile emanato dal giudice competente, la **notifica di un atto di precetto**, l'esistenza di **corrispondenza volta a dimostrare la volontà di non concedere il rinnovo o di risolvere** (nel rispetto delle disposizioni normative specifiche) anticipatamente il contratto di locazione.

In tal caso, ai fini delle imposte indirette si ricorda che:

- **l'imposta di registro va calcolata nella misura del 3%**, ex articolo 9 della Tariffa, Parte I, D.P.R. n. 131/1986, secondo cui, gli Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale scontano l'imposizione nella misura indicata;
- ai fini **Iva le somme sono sempre considerate escluse dalla base imponibile**, in applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 15, comma 1, n. 1 D.P.R. n. 63/1972.

Sotto il profilo “procedurale” si ricorda che l'indennità risarcitoria **non regolamentata da atto scritto non sconta l'obbligo di registrazione**. Nel caso in cui la stessa venga stabilita e concordata tramite:

1. **corrispondenza commerciale** la registrazione è obbligatoria **solo in caso d'uso**;
2. **convenzione sottoscritta** dalle parti la registrazione **è obbligatoria e va effettuata entro**

20 giorni dalla formazione dell'atto.

In conclusione, si può osservare che la procedura meno onerosa e con un certo margine di "certezza" è costituita da corrispondenza commerciale, in quanto permette di contenere il costo nella semplice spesa postale e di ottenere una certezza temporale degli accordi intercorsi tra le parti coinvolte.

Per approfondire le problematiche fiscali relative ai contratti di locazione ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione: