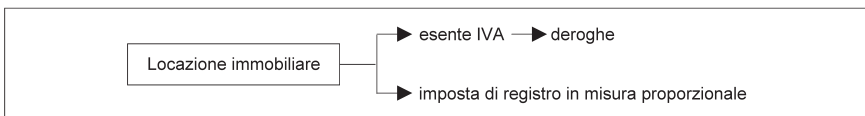


56. LOCAZIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI

- DEFINIZIONE ►** Le locazioni di fabbricati strumentali poste in essere da soggetti non IVA sono fuori campo IVA, chiunque sia il soggetto conduttore e, quindi, scontano l'imposta di registro nella misura del 2%. Nel caso in cui il locatore operi nell'ambito dell'esercizio d'impresa, arte o professione, si applica l'esenzione da IVA con facoltà di opzione per l'imponibilità, mentre l'imposta di registro è dovuta nella misura proporzionale dell'1%.
- AFFITTO D'AZIENDA ►** Il regime delle imposte indirette per l'affitto d'azienda differisce a seconda dello *status* del locatore. A fini antielusivi, a determinate condizioni, all'affitto d'azienda, in deroga al regime fiscale proprio dell'operazione, si applicano le disposizioni previste in materia di imposte indirette per la locazione di fabbricati. In particolare, nel caso in cui il valore dell'azienda sia costituito per più del 50% da fabbricati, si applica - in luogo del regime impositivo dell'affitto d'azienda - il regime di tassazione della locazione di immobili strumentali, se meno favorevole.
- CESSIONI RISOLUZIONI E PROROGHE ►** Le cessioni, risoluzioni e proroghe dei contratti devono essere assoggettate ad imposta di registro entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento che le determina, con le medesime modalità e versando l'imposta allo stesso concessionario presso il quale è stato eseguito il pagamento al momento della prima registrazione. Entro 20 giorni dal pagamento dell'imposta, il contribuente deve presentare all'Agenzia delle Entrate presso cui è stato registrato il contratto l'attestato di avvenuto pagamento.
- RIFERIMENTI ►** 10 DPR 633/72, art.; DPR 131/86, artt. 17 e 40; DL 223/2006, art. 35 co. 10-*quarter*.

► DEFINIZIONE

Le locazioni di immobili strumentali sono, di norma, esenti da IVA, con applicazione, in ogni caso, dell'imposta di registro in misura proporzionale. Il regime di esenzione da IVA può, tuttavia, essere evitato esprimendo in atto l'opzione per l'imponibilità.



Regime IVA delle operazioni di locazione immobiliare

Alternatività IVA-registro

L'alternatività tra l'IVA e l'imposta di registro è **esclusa** in relazione alle locazioni di immobili strumentali, che scontano l'imposta di registro proporzionale anche se assoggettate ad IVA (art. 40 co. 1-*bis* del DPR 131/86).



Attenzione

In pratica, l'alternatività tra i due tributi:

- **opera** rispetto alle locazioni aventi ad oggetto **abitazioni** (gruppo A, eccetto A/10) e terreni, le quali scontano l'imposta di registro in misura fissa se il contratto di locazione risulta imponibile IVA;
- **non opera** rispetto alle locazioni aventi ad oggetto **fabbricati strumentali** (gruppi B, C, D, E, nonché gli A/10), per le quali è prevista la contemporanea applicazione:
 - dell'IVA (su opzione del locatore);
 - dell'imposta di registro dell'**1%**.



	Caratteristiche della locazione	IVA	Registro
Fabbricati strumentali	Chiunque sia il locatore	Imponibile per opzione	1%
		Esente in assenza di opzione	1%
	Locatore soggetto non IVA	Fuori campo	2%

1. Locatore non soggetto IVA

Le locazioni di fabbricati strumentali poste in essere da soggetti non IVA sono **fuori campo IVA**, chiunque sia il soggetto conduttore e, quindi, scontano imposta di registro nella misura del **2%** (art. 5 co. 1 lett. b) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

Base imponibile dell'imposta di registro

Per i contratti di locazione immobiliare di fabbricati strumentali, la base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro è costituita dal prodotto del corrispettivo annuo (canone) per il numero delle annualità (art. 43 co. 1 lett. h) del DPR 131/86).

2. Locatore soggetto IVA

Nel caso in cui il locatore operi nell'ambito dell'esercizio d'impresa, arte o professione, la regola generale applicabile ai contratti di locazione è quella dell'esenzione da IVA, con facoltà di opzione per l'applicazione dell'imposta.

2.1 Cambio di destinazione d'uso da immobile abitativo a strumentale

Se un immobile ad uso abitativo, nel corso di un contratto di locazione, subisce un cambio di destinazione d'uso, a seguito del quale viene riaccatastato da una categoria del gruppo A ad una categoria atta ad individuare un immobile strumentale (gruppi, B, C, D, E, A/10), il locatore può inserire l'opzione per l'applicazione dell'IVA in un **contratto integrativo** dell'originario contratto di locazione, da presentare per la registrazione entro il termine di 30 giorni (ris. Agenzia delle Entrate 12.12.2007 n. 364).



Attenzione

L'inserimento, nei contratti di locazione aventi ad oggetto immobili abitativi, della dichiarazione del locatore volta ad esprimere l'intenzione di optare per

l'applicazione dell'IVA in caso di successivo eventuale riaccatastamento degli immobili dedotti in contratto come strumentali, pur essendo del tutto lecita, non vale quale modalità di esercizio dell'opzione e può valere - al più - quale dichiarazione di impegno del locatore nei confronti della controparte contrattuale (conduttore). Per sottrarre il contratto al regime dell'esenzione da IVA è necessario un **atto integrativo del contratto di locazione immobiliare**, da registrare entro 30 giorni, allegandovi il contratto originario. In tal senso, non fa alcuna differenza che nel contratto di locazione originario il locatore abbia espresso o meno la volontà di optare per l'IVA: l'atto integrativo, per l'esercizio dell'opzione, si rende comunque necessario (ris. Agenzia delle Entrate 12.12.2007 n. 364).

2.2 Clausola contrattuale relativa all'opzione per l'imponibilità

Di seguito si riporta la clausola di opzione per l'assoggettamento ad IVA da indicare nel contratto di locazione.

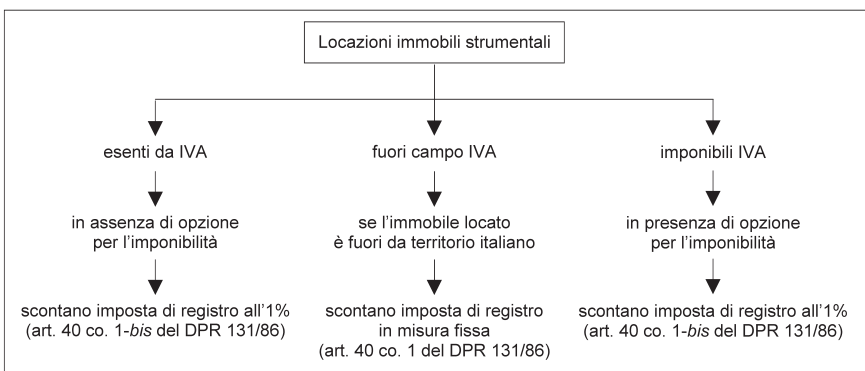
“Si specifica che il presente contratto di locazione ha per oggetto beni immobili strumentali per le loro caratteristiche non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, censiti nella categoria catastale Pertanto il locatore, ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72, espressamente dichiara di volersi avvalere dell'opzione per il regime di imponibilità IVA”.

2.3 Imposta di registro proporzionale

Tutti i contratti di locazione aventi ad oggetto immobili strumentali posti in essere da soggetti passivi IVA, a prescindere dal regime IVA ad essi applicato (di esenzione o imponibilità, ancorché per opzione), scontano l'imposta di registro proporzionale sull'ammontare del canone pattuito.

Base imponibile dell'imposta di registro

Per i contratti di locazione immobiliare di fabbricati strumentali, la base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro è costituita dal prodotto del corrispettivo annuo (canone) per il numero delle annualità (art. 43 co. 1 lett. h) del DPR 131/86).



Locazioni di immobili strumentali operate da soggetti IVA

3. Obbligo di registrazione

Tutti i contratti di locazione aventi ad oggetto immobili strumentali, a prescindere dal regime IVA ad essi applicato (di esenzione o imponibilità, ancorché per opzione) sono soggetti all'obbligo di registrazione in **termine fisso**, fatta eccezione per:

- i contratti di locazione stipulati mediante scrittura privata non autenticata ed aventi durata non superiore a 30 giorni complessivi nel corso dell'anno (art. 2-*bis* della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86);
- i contratti soggetti a particolari regimi agevolativi (ad esempio, i contratti agevolati per i giovani agricoltori).

4. Casi particolari

4.1 Sublocazione

In caso di sublocazione di immobili strumentali, la sublocazione viene assoggettata autonomamente ad imposizione, quale rapporto autonomo, ancorché dipendente dal contratto di locazione sotto il profilo civilistico (circ. Agenzia delle Entrate 12/2007, § 7).

La disciplina è la stessa riservata ai contratti di locazione; occorre, quindi, avere riguardo alla posizione soggettiva delle parti del rapporto di sublocazione, e non di quelle del rapporto di locazione principale.

Alla sublocazione di una porzione di immobile strumentale si applicano, pertanto, le medesime disposizioni previste con riferimento alle locazioni di immobili strumentali, con l'insorgenza, ad esempio, dell'obbligo di versare l'imposta di registro in misura pari all'1%, ancorché tale imposta sia stata versata anche in riferimento alla locazione principale dell'intero fabbricato.

4.2 Contratti di “service”

Il contenuto tipico della locazione consiste nel conferire all'interessato, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto.

Per contro, deve escludersi la sussistenza di una locazione qualora il contratto non abbia per oggetto la sola messa a disposizione passiva di una superficie o di uno spazio, con i servizi a ciò funzionali, bensì anche servizi aggiuntivi, come nei c.d. “contratti di *service*” (circ. Agenzia delle Entrate 12/2007, § 8.1).



Attenzione

Tale situazione si ravvisa qualora il contratto sia caratterizzato da una **pluralità di prestazioni finalizzate a supportare lo svolgimento di una attività lavorativa**, quali ad esempio servizi di segreteria, postali ecc. e la concessione di occupare alcuni spazi di un edificio si ponga solo come un mezzo per attuare una prestazione complessa. In tal caso, si è di fronte non a una locazione, bensì ad una prestazione di servizi generica, soggetta all'applicazione dell'IVA in base ai criteri ordinari ed estranea al regime di esenzione.

4.3 “Franchising” comprendente il godimento di un immobile

Nell'ipotesi in cui, nell'insieme di beni e diritti concessi in godimento dal *franchisor* (affiliante) sia compreso anche l'immobile in cui viene esercitata l'attività commerciale del *franchisee* (affiliato), l'atto di concessione in godimento dell'immobile è soggetto, separatamente, all'imposta proporzionale di **registro dell'1%** (ris. Agenzia delle Entrate 13.3.2007 n. 49).



Attenzione

Viceversa, se il contratto di *franchising* e locazione di immobile integra la fattispecie del **contratto di affitto d'azienda**, si applica la disciplina propria di questa tipologia contrattuale, compresa la clausola antielusiva di cui all'art. 35 co. 10-*quater* del DL 223/2006.

4.4 Contratto di comodato

Il contratto verbale di comodato (non riportato in un atto scritto), sia di beni immobili che di beni mobili, **non sconta l'imposta di registro**, in quanto non è soggetto a registrazione (ris. 6.2.2001 n. 14/E).

Invece, il contratto scritto di comodato avente ad oggetto **beni immobili** è soggetto a registrazione in termine fisso (art. 5 co. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86), con l'applicazione dell'imposta in misura fissa (**euro 200,00**), indipendentemente dalla forma in cui è redatto (atto pubblico, scrittura privata autenticata o non autenticata).

5. Applicazione separata dell'IVA per le società di gestione immobiliare miste

Le società di gestione immobiliare possono optare per l'applicazione separata dell'IVA rispetto alle locazioni di immobili abitativi esenti (art. 36 co. 3 del DPR 633/72).

La stessa possibilità è prevista per la cessione di immobili abitativi.

6. Pertinenze

Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate (art. 23 co. 3 del DPR 131/86).

Pertanto, alle pertinenze dell'immobile, locate unitamente all'immobile principale mediante un unico contratto, si applicherà il medesimo trattamento impositivo riservato all'immobile principale.



Attenzione

In presenza di un unico contratto di locazione avente ad oggetto, unitamente al fabbricato di tipo residenziale anche il box o la cantina (che assumono la qualifica di pertinenze ma hanno natura di immobili strumentali), il regime di esenzione da IVA previsto per l'immobile abitativo si applica anche al box, con conseguente applicabilità dell'imposta di registro del 2% ad entrambi i beni (circ. Agenzia delle Entrate 16.11.2006 n. 33).

Analogamente, se la pertinenza è rappresentata da un fabbricato abitativo (es. portineria) rispetto ad una locazione di fabbricati strumentali ed il contratto di

locazione riguarda entrambi gli immobili, il regime di imponibilità opzionale ai fini IVA si applica a tutto il corrispettivo.

► AFFITTO D'AZIENDA

Il contratto di affitto di azienda deve essere stipulato in forma di **atto pubblico o scrittura privata autenticata**, a pena di nullità (art. 6 della L. 310/93).



Attenzione

Nell'affitto di azienda, l'immobile è considerato non nella sua individualità giuridica, ma come uno degli elementi costitutivi del complesso dei beni (mobili ed immobili) legati tra loro da un vincolo di interdipendenza e complementarietà per il conseguimento di un determinato fine produttivo, così che oggetto del contratto risulta proprio il complesso produttivo unitariamente considerato, secondo la definizione normativa di cui all'art. 2555 c.c. (Cass. 8.8.97 n. 7361).

1. Regime ai fini delle imposte indirette

Il regime delle imposte indirette per l'affitto d'azienda differisce a seconda dello **status del locatore**. Infatti:

- il locatore **imprenditore individuale che affitta l'unica azienda** perde la qualifica di soggetto commerciale e il contratto deve essere assoggettato all'imposta di registro con le seguenti aliquote:
 - se il contratto prevede un canone separato per la parte immobiliare e per quella mobiliare → **2%** sul canone relativo alla parte immobiliare e 3% sul canone relativo agli altri beni;
 - se il contratto prevede un canone indiviso tra parte mobiliare e parte immobiliare → **3%** sull'intero canone;
- il locatore **imprenditore individuale che affitta un ramo di azienda oppure una delle proprie aziende**, così come il locatore **società**, non perde la qualifica di soggetto commerciale, ed all'affitto d'azienda si applica:
 - l'**IVA**, con l'aliquota ordinaria, ai canoni per l'affitto d'azienda;
 - l'imposta di **registro in misura fissa una tantum** (euro 200,00) alla registrazione del contratto.

2. Disposizione antielusiva

L'art. 35 co. 10-*quater* del DL 223/2006 detta una disposizione volta ad evitare il ricorso al contratto di affitto d'azienda, anziché a quello di locazione immobiliare, al solo fine di evitare il prelievo fiscale legato alla disciplina delle imposte indirette gravanti sulle locazioni di fabbricati strumentali.

La norma in commento prevede infatti che, a determinate condizioni, all'affitto d'azienda, in deroga al regime fiscale proprio dell'operazione, si applichino le disposizioni previste in materia di imposte indirette per la locazione di fabbricati.

Condizioni di applicabilità della disposizione antielusiva

La disciplina della locazione di fabbricati strumentali si applica anche all'affitto di azienda al ricorrere delle seguenti **condizioni** (circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 27):

- il valore normale dei fabbricati deve essere **superiore al 50%** del valore complessivo dell'azienda;
- l'applicazione delle disposizioni vigenti ai fini dell'IVA e dell'imposta di registro per l'affitto d'azienda deve risultare **più favorevole al contribuente** rispetto all'applicazione della disciplina vigente per la locazione di fabbricati.



Attenzione

In breve, nel caso in cui il valore dell'azienda sia costituito per più del 50% da fabbricati, si applica, invece del regime di tassazione dell'affitto d'azienda, il regime di tassazione della locazione di immobili strumentali, se meno favorevole (ris. Agenzia delle Entrate 6.2.2008 n. 35).

Per ragioni di omogeneità, il **criterio del valore normale** deve essere utilizzato per stimare entrambi gli elementi del rapporto comparativo, vale a dire sia il complesso aziendale che i fabbricati (circ. 12/E/2007 (§ 5)).

Individuazione del regime fiscale più sfavorevole

Al fine di individuare se sussistano le condizioni per l'applicazione della norma antielusiva, occorre confrontare l'imposizione gravante sulle due operazioni (affitto d'azienda e locazione dei fabbricati strumentali), senza tuttavia considerare gli effetti che il regime di assoggettamento all'IVA o di esenzione produce in termini di detraibilità dell'IVA assolta a monte, sugli acquisti.

Il confronto deve, invece, tendere ad individuare il regime di maggior sfavore ai fini dell'imposta proporzionale di registro, prevista per tutte le locazioni di fabbricati strumentali, **sia imponibili che esenti** (circ. 12/2007, § 5).

Sotto questo profilo, si deve concludere che l'applicazione del regime di tassazione previsto per i fabbricati strumentali risulta sistematicamente **più sfavorevole** rispetto a quello dell'affitto di azienda, con la conseguenza che, ogni qual volta il "valore normale" dei fabbricati strumentali ecceda la metà del "valore normale" dell'azienda, all'affitto di azienda si applicherà il regime impositivo proprio della locazione dei fabbricati strumentali.



Attenzione

La disposizione antielusiva, attesa l'autonomia fiscale del rapporto di sublocazione, trova applicazione anche in caso di **subaffitto di rami aziendali** il cui valore normale sia in prevalenza costituito dal valore normale di immobili strumentali (circ. Agenzia delle Entrate 12/2007, § 7).

Verifica dell'incidenza effettiva dell'IVA e dell'imposta di registro

Il calcolo del risparmio d'imposta deve essere effettuato sulla base delle discipline sistematicamente applicabili al caso concreto (ris. Agenzia delle Entrate 6.2.2008 n. 35); occorre, in altri termini, verificare l'incidenza effettiva dell'IVA e dell'imposta di registro.

Se, per esempio, l'affitto di azienda ha durata pluriennale, al fine del confronto con la disciplina dettata in materia di locazione di immobili strumentali, è prevista la riduzione dell'imposta di registro se il pagamento della stessa avvenga:

- in un'unica soluzione;
- per l'intera durata del contratto.

► CESSIONI, RISOLUZIONI E PROROGHE DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE

Le cessioni, risoluzioni e proroghe dei contratti devono essere assoggettate ad imposta **entro 30 giorni** dal verificarsi dell'evento che le determina, con le medesime modalità e versando l'imposta allo stesso concessionario presso il quale è stato eseguito il pagamento al momento della prima registrazione. Poi, entro 20 giorni dal pagamento dell'imposta, il contribuente deve presentare all'Agenzia delle Entrate presso cui è stato registrato il contratto l'attestato di avvenuto pagamento (art. 17 co. 2 del DPR 131/86).

Misura minima dell'imposta

Anche nelle ipotesi di cessioni, risoluzioni e proroghe dei contratti di locazione e sublocazione e affitto di durata pluriennale, l'imposta dovuta non può essere inferiore alla misura fissa di euro 67,00, in quanto il tributo dovuto si configura come principale poiché gli atti in oggetto hanno natura autonoma ed innovano rispetto ai precedenti contratti di locazione e sublocazione (CM 16.1.98 n. 12).

Cedolare secca

L'opzione per la cedolare secca:

- è necessaria, in sede di proroga del contratto (anche ove in precedenza si fosse optato per la cedolare secca), ove si voglia applicare la cedolare secca per il periodo della proroga;
- è necessaria, in sede di cessione del contratto (anche ove in precedenza si fosse optato per la cedolare secca), ove il cessionario voglia applicare la cedolare secca per il periodo della proroga;
- non pare possibile, in caso di risoluzione del contratto di locazione (ad eccezione che per i contratti risolti nel 2011).



Attenzione

In tutti questi casi, è necessario presentare il modello RLI (Registrazione Locazioni Immobiliari).

Dati catastali

A partire dall'1.7.2010, nel caso di cessioni, risoluzioni e proroghe di contratti di locazione o affitto immobiliari già registrati a tale data, è necessario comunicare all'Amministrazione finanziaria, attraverso il modello RLI, i dati catastali degli immobili locati.

1. Cessione del contratto

Cessione del contratto soggetta ad IVA

Se la cessione del contratto ricade nell'ambito di applicazione dell'IVA ed avviene verso corrispettivo e nell'esercizio di un'impresa commerciale, ovvero di un'arte o professione, il principio di alternatività tra IVA ed imposta di registro comporta l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 67,00 (circ. Agenzia delle Entrate 9.7.2003 n. 36).

Cessione del contratto non soggetta ad IVA

Al di fuori del caso sopra esaminato, occorre distinguere tra le seguenti ipotesi:

- se il contratto è **ceduto senza corrispettivo ed ha per oggetto la locazione o la sublocazione di immobili urbani con contratti di durata pluriennale**, alla cessione si applica l'imposta nella misura fissa (euro 67,00), sia che l'imposta di registro sul contratto di locazione sia stata a suo tempo applicata annualmente che anticipatamente, per l'intera durata del contratto;
- **in mancanza anche di uno solo di tali requisiti** (cessione con corrispettivo e/o locazione o sublocazione di immobili che non siano urbani con contratti di durata pluriennale), oltre all'imposta dovuta per le annualità residue in caso di versamento annuale, si dovrà versare un importo pari al 2% (se la cessione ha per oggetto un contratto di locazione di immobile urbano) o allo 0,50% (se la cessione ha per oggetto un contratto di locazione di un fondo rustico) dei canoni che residuano alla scadenza del contratto. Con la medesima aliquota si tassa l'eventuale corrispettivo pattuito per la cessione. In ogni caso, l'imposta dovuta non può essere inferiore ad euro 67,00.

Cessione del contratto di locazione contestuale alla cessione d'azienda

Nel caso in cui, unitamente al contratto di cessione d'azienda, venga ceduto anche il contratto di locazione relativo ad uno dei locali in cui viene svolta l'attività aziendale, l'imposta di registro deve essere corrisposta separatamente sull'atto di cessione dell'azienda e sull'atto di cessione del contratto di locazione (Cass. 4.5.2009 n. 10180).

2. Risoluzione del contratto

In caso di risoluzione gratuita, l'imposta è dovuta nella sola misura fissa di **euro 67,00** (CM 16.1.98 n. 12/E).

Qualora, invece, sia stato pattuito un corrispettivo, l'imposta è dovuta nella misura proporzionale dello **0,50% del corrispettivo pattuito** per la risoluzione (artt. 28 del DPR 131/86 e 6 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).



Attenzione

In caso di **risoluzione anticipata del contratto di locazione o sublocazione** di immobili urbani di durata pluriennale, se il contribuente ha versato anticipatamente l'imposta sul corrispettivo (canone) pattuito per l'intera durata del contratto, ha diritto ad ottenere il rimborso dell'imposta relativa alle annualità successive a quella in corso al verificarsi della risoluzione (art. 17 co. 3 del DPR 131/86).

3. Proroga del contratto

La proroga del contratto di locazione comporta l'obbligo di versare l'imposta di registro sul canone dedotto in contratto per il periodo di effetto della proroga.

Il versamento deve essere effettuato entro 30 giorni dal manifestarsi della proroga (anche tacita), utilizzando il modello F24 ELIDE.

Determinazione dell'imposta di registro dovuta

In caso di proroga del contratto, il canone da assumere quale dato per la determinazione della base imponibile deve incorporare gli aggiornamenti e gli adeguamenti pattuiti in contratto (art. 35 del DPR 131/86).

Anche in tal caso, l'imposta dovuta non può risultare inferiore all'importo minimo di **euro 67,00** (CM 12/98/E, § 6).



Attenzione

Se la proroga riguarda un contratto di locazione di immobili urbani di durata pluriennale, il contribuente può scegliere tra:

- il versamento anticipato in un'unica soluzione dell'imposta dovuta per tutte le annualità interessate dalla proroga;
- il versamento dell'imposta dovuta per la prima annualità interessata dalla proroga, dando luogo anno per anno al versamento dell'imposta relativa alle annualità successive.

Adeguamenti del canone di locazione

Qualora l'imposta sia stata corrisposta per l'intera durata del contratto di locazione, gli aggiornamenti o adeguamenti del canone hanno effetto ai soli fini della determinazione della base imponibile in caso di proroga del contratto (art. 35 del DPR 131/86).

4. Occupazioni senza titolo

Può accadere che il conduttore, pur pagando il canone di locazione, occupi un fabbricato "senza titolo", in quanto (ris. Agenzia delle Entrate 21.7.2003 n. 154 e circ. Agenzia delle Entrate 9.7.2007 n. 43):

- non è ancora stato stipulato il contratto, oppure il medesimo è scaduto e non si è ancora provveduto al suo rinnovo. In tal caso, l'indennità di occupazione ha natura di canone di locazione;
- il contratto è scaduto ma il conduttore non vuole rilasciare l'immobile. In questo caso, l'indennità di occupazione ha natura risarcitoria.



Attenzione

In ogni caso, le denunce correlate alla corresponsione delle indennità di occupazione senza titolo sono **esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo** in quanto si tratta di atti strumentali rispetto all'adempimento dell'obbligo di registrazione.

Indennità di occupazione avente natura di canone di locazione

Nel caso in cui l'indennità di occupazione abbia natura di canone di locazione, ovvero appaia evidente la **volontà delle parti di instaurare un rapporto contrattuale o di proseguire nello stesso**, si applica la disciplina propria dei contratti di locazione. In altri termini, il comportamento concretamente tenuto dalle parti o, in ogni caso, l'inerzia dimostrata dal proprietario dell'immobile lasciano intendere che l'occupazione non avvenga o, comunque, non si protragga contro la volontà del locatore stesso.

In pratica, la situazione descritta si verifica ove 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.

L'imposta di registro va calcolata nella misura del **2% del canone annuo** e le modalità di registrazione sono analoghe a quelle previste per i contratti verbali.



Attenzione

Il giorno dal quale decorrono i 30 giorni utili per l'assolvimento dell'imposta è:

- in caso di occupazione precontrattuale, quello in cui al locatario viene consegnato l'immobile in attesa della formalizzazione del contratto;
- in caso di occupazione post contrattuale, quello successivo alla scadenza del vecchio contratto, in attesa della stipula del nuovo.

Indennità di occupazione avente natura risarcitoria

Nel caso in cui l'indennità di occupazione abbia natura risarcitoria, ovvero quando si ravvisa la risoluzione del contratto di locazione con conseguente cessazione degli effetti negoziali, **non si applica la disciplina propria dei contratti di locazione**. In tal caso, 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).



Attenzione

In pratica, l'ipotesi ricorre allorché vengano posti in essere, da parte del proprietario, atti o procedure esecutive diretti inequivocabilmente alla restituzione dell'immobile (es. inizio del procedimento di convalida di sfratto, esistenza di un provvedimento di rilascio dell'immobile emanato dal giudice, notifica dell'atto di precetto). Ancora, in assenza di procedure esecutive, l'ipotesi si configura qualora l'intenzione del possessore dell'immobile, dimostrata da corrispondenza intercorsa, sia quella di non stipulare un contratto di locazione o di non rinnovare il rapporto scaduto.

L'imposta di registro va calcolata nella misura del **3%** (art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86), mentre ai fini IVA le somme sono sempre considerate **escluse dal campo di applicazione del tributo** (art. 15 co. 1 n. 1 del DPR 633/72).



Attenzione

L'assoggettamento all'imposta avviene con le seguenti **modalità**:

- indennità risarcitoria non regolamentata da un atto scritto → non vi è obbligo di registrazione;
- indennità risarcitoria disciplinata tramite corrispondenza commerciale → la registrazione è obbligatoria solo in caso d'uso;
- indennità risarcitoria regolamentata da una convenzione sottoscritta dalle parti → la registrazione è obbligatoria e va effettuata entro 20 giorni dalla formazione dell'atto.