

Risposta n. 207/2025

OGGETTO: Qualificazione dell'imposta di registro dovuta su canoni di locazione già percepiti a titolo di indennità risarcitoria in vigenza di un'occupazione senza titolo intercorsa dalla data della disdetta del contratto sino alla rinuncia della stessa. Adempimenti dovuti.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante (di seguito "Istante") fa presente di aver locato all'Agenzia del Demanio alcuni immobili di sua proprietà siti in Torino, Genova ed Imperia per mezzo di atti registrati, a far data dal 28 giugno 2013.

L'Istante rileva che in data 23 dicembre 2021, tramite posta elettronica certificata, l'Agenzia del Demanio (di seguito la "Conduttrice"), per conto delle Amministrazioni utilizzatrici dell'immobile sito in Imperia, ha formalizzato all'Istante la disdetta del relativo contratto di locazione (la "Disdetta della Conduttrice"). In data 24 dicembre 2021, tramite posta elettronica certificata, l'Istante ha formalizzato, invece, alla

Conduttrice la disdetta del contratto di locazione (la "Disdetta della Locatrice") a decorrere dal 28 dicembre 2022, con riferimento agli immobili di Torino e Genova. Alla scadenza dei contratti in parola (28 dicembre 2022), tuttavia, gli immobili in esame non sono stati liberati dalla Conduttrice. Nel corso dell'anno 2023 sono state, pertanto, avviate le opportune interlocuzioni al fine di definire la vertenza, in considerazione dell'occupazione senza titolo da parte della Conduttrice degli immobili in proprietà della Istante. Sulla base di decisioni unilaterali, l'Agenzia del Demanio, con nota del 13 gennaio 2023 allegata alla presente istanza, ha comunicato che *«... Per quanto attiene alle indennità di occupazione per gli immobili il cui contratto, a seguito di disdetta, non si è rinnovato, anch'esse non comprensive dell'adeguamento in trattazione, si rammenta che, dovendosi preventivamente rilevare l'avvenuta occupazione, la corresponsione delle stesse sarà pertanto effettuata in modalità posticipata. La cadenza del pagamento sarà semestrale, con effettuazione entro il giorno 15 del mese successivo al termine del semestre, onde consentire la suddetta rilevazione dell'occupazione...»*. A seguito di predetta comunicazione e vista la qualificazione della natura risarcitoria dell'indennità corrisposta dalla Conduttrice, l'Istante ha provveduto al pagamento dell'imposta di registro dovuta ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, Parte I, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), in misura pari al 3 per cento, anziché dell'1 per cento, ovvero la misura prevista per la locazione di fabbricati strumentali da parte di soggetti IVA. I versamenti sono stati eseguiti sulla base delle indennità risarcitorie, corrisposte periodicamente per tutto l'anno 2023. Tanto premesso, l'Istante rileva che, relativamente agli immobili che sono occupati precariamente dalle amministrazioni utilizzatrici, per effetto dell'intervento legislativo di cui all'articolo 1, comma 69, della Legge

30 dicembre 2023, n. 213, è stata introdotta la facoltà di chi ha già esercitato la disdetta o di tutti i suoi successivi aventi causa di formalizzare la propria volontà di rinunciare agli effetti della disdetta medesima, Tale rinuncia deve essere comunicata entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della predetta disposizione e, qualora accettata dall'Agenzia del demanio, su assenso dell'amministrazione utilizzatrice, o dalla controparte contrattuale qualora diversa dalla suddetta Agenzia, che può condizionare l'accettazione alla rinuncia ad eventuali contenziosi, retroagisce alla data della disdetta, assicurando la prosecuzione del rapporto locatizio agli stessi termini e condizioni previsti per i casi di rinnovo automatico, ferma restando la facoltà di inserire consensualmente modifiche limitatamente al recesso e all'opzione di acquisto. A seguito dell'intervento normativo in parola, l'Istante, con comunicazione del 16 aprile 2024, ha formalizzato l'accettazione della Rinuncia alla Disdetta della Conduttrice relativamente all'immobile di Imperia. Per le stesse ragioni, in data 31 maggio 2024, la Conduttrice, su assenso delle amministrazioni utilizzatrici, ha formalizzato l'accettazione della Rinuncia alla Disdetta della Locatrice relativamente agli immobili di Torino e Genova. Nella Rinuncia alla Disdetta della locatrice viene specificato che *«Le modifiche contrattuali saranno riprodotte in atto pubblico o in scrittura privata autenticata di natura ricognitiva, autenticata da notaio o da altro pubblico ufficiale, all'interno del quale si darà altresì atto dell'intervenuta prosecuzione del contratto di locazione, agli stessi termini e condizioni ivi previsti per i casi di rinnovo automatico, per l'immobile di proprietà di codesta Società sito in Imperia [...] per il quale la rinuncia alla disdetta [...] effettuata dall'Agenzia del Demanio su richiesta del Ministero delle Infrastrutture, è stata accettata da codesta medesima Locatrice [...]. Le predette modifiche devono intendersi inserite*

anche nei disciplinari di assegnazione con conseguente aggiornamento degli stessi con fini meramente ricognitori e con scrittura privata...». In forza delle predette accettazioni alla rinuncia alla disdetta, il rapporto locativo retroagisce alla data di disdetta, con la conseguenza che le indennità di occupazione corrisposte vengono commutate in canoni di locazione. Tanto considerato, la situazione generata dall'intervento normativo in parola, di fatto, pone l'Istante in condizioni di obiettiva incertezza in ordine alla qualificazione dell'imposta di registro dovuta sui canoni di locazione già percepiti a titolo di indennità risarcitoria in vigenza di un'occupazione senza titolo intercorsa dalla data della disdetta e nei tempi di esecuzione degli adempimenti previsti, sulla scorta di valutazioni effettuate precedentemente all'entrata in vigore delle modifiche normative sopra esposte. A tale scopo, l'Istante ricorda che la tassazione ordinariamente riservata ai contratti di locazione di fabbricati strumentali da parte di soggetti passivi IVA è costituita dall'applicazione dell'imposta di registro proporzionale all'1% (ex articolo 40 c. 1-bis del TUR) sul canone annuo o sul canone previsto per l'intera durata. Nel caso di specie, nel corso del 2023 (dalla disdetta avvenuta in data 28 dicembre 2022), in assenza di contratto di locazione, le indennità risarcitorie percepite sono state assoggettate, come detto, all'imposta di registro del 3%. Nel corso del 2024, e precisamente alle date su indicate, sono intervenute le rinunce alle disdette, grazie alle quali il rapporto locativo retroagisce alla data di disdetta e le indennità percepite vengono "commutate" in canoni di locazione.

Alla luce di quanto premesso, l'Istante, nel presupposto di aver già corrisposto l'imposta di registro sul medesimo "contenuto patrimoniale" essendo mutato solo il titolo del rapporto da assoggettare all'imposta (in origine indennità risarcitoria per

occupazione sine titolo, poi mutata ab origine in canoni di locazione per effetto della predetta facoltà di rinuncia alla disdetta, e comunicazione della proroga dei contratti) intende conoscere se possa regolarizzare la sua posizione, ai fini dell'imposta di registro, mediante autoliquidazione dell'imposta dovuta, e compensazione verticale della stessa ex articolo 17 del d.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, in considerazione dell'efficacia ex tunc della rinuncia alla disdetta e quindi del ripristino in bonis dei contratti di locazione in premessa, ritiene: - di procedere all'autoliquidazione dell'imposta di registro proporzionale all'1%, ai sensi dell'articolo 40 c. 1-bis del TUR, in considerazione del canone di locazione definito come da comunicazione dell'Agenzia del Demanio; a tal fine precisa che l'imposta è dovuta per 2 annualità contrattuali (I annualità 29 dicembre 2022-28 dicembre 2023 e II annualità 29 dicembre 2023-28 dicembre 2024); - di compensare l'imposta di registro complessivamente dovuta pari ad euro 75.071,32 con l'importo già versato nel corso del 2023 pari ad euro 88.778,00, procedendo alla compensazione verticale ex 17 del d.Lgs. n. 241 del 1997, in considerazione del fatto che con la rinuncia alla disdetta è venuto meno il presupposto impositivo delle indennità di occupazione risarcitorie e che le stesse sono state commutate in canoni di locazione; - di procedere alla compensazione verticale, sempre ai sensi dell'articolo 17 del d.Lgs. n. 241 del 1997, del credito residuo derivante dall'eccedente versamento pari ad euro 13.706,68, con l'imposta di registro dovuta per l'annualità contrattuale successiva o, in subordine, di procedere alla richiesta di rimborso dell'imposta eccedente; - di presentare comunicazione di proroga (articolo 17, c.1 del

TUR) entro il termine di 30 giorni dalla stipulazione dell'atto ricognitivo «...*dei termini e delle condizioni di prosecuzione del Contratto di Locazione come successivamente integrato dal Primo Atto Aggiuntivo e dal Secondo Atto Aggiuntivo*» registrato presso il competente Ufficio in data 18 marzo 2025, e prodotto in copia in sede di richiesta di documentazione integrativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 4 del decreto-legge n. 25 settembre 2001, n. 351, recante «*Disposizioni urgenti in materia di privatizzazione e valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico e di sviluppo dei fondi comuni di investimento immobiliare*», dispone in materia di conferimento di beni immobili pubblici a fondi comuni di investimento immobiliare. L'articolo 1, comma 69, della Legge 30 dicembre del 30 gennaio 2023, n. 213 (legge di Bilancio 2024) ha introdotto nel citato articolo 4 il comma 2-octies, in base al quale «... è facoltà di chi ha già esercitato la disdetta o di tutti i suoi successivi aventi causa formalizzare la propria volontà di rinunciare agli effetti della disdetta medesima, relativamente agli immobili che sono occupati precariamente dalle amministrazioni utilizzatrici. Tale rinuncia può essere effettuata entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione e, qualora accettata dall'Agenzia del demanio, su assenso dell'amministrazione utilizzatrice, o dalla controparte contrattuale qualora diversa dalla suddetta Agenzia, che può condizionare l'accettazione alla rinuncia ad eventuali contenziosi, retroagisce alla data della disdetta, assicurando la prosecuzione del rapporto locatizio agli stessi termini e condizioni previsti per i 7

Interpello: 956-2469/2024 casi di rinnovo automatico, ferma restando la facoltà di

inserire consensualmente modifiche limitatamente al recesso e all'opzione di acquisto. Resta fermo che, in tali casi, come per i contratti di locazione in corso e per quelli che si sono già rinnovati automaticamente, il canone è pari all'ultimo canone corrisposto anteriormente alla data della scadenza originaria del finanziamento dei fondi comuni di investimento immobiliare costituiti ai sensi del presente articolo, con l'applicazione della normativa in materia di aggiornamento alla variazione degli indici ISTAT nonché di una riduzione del 15 per cento del canone previsto». Il precedente comma 2-septies del medesimo articolo, stabilisce che «...in caso di mancata sottoscrizione dei contratti di cui al comma 2-sexies e di permanenza delle amministrazioni utilizzatrici in mancanza di alternative negli immobili per i quali si verifichi ogni ipotesi di scioglimento o cessazione degli effetti dei contratti di locazione previsti dal comma 2-ter, è dovuta un'indennità di occupazione precaria pari al canone pro tempore vigente, senza applicazione di alcuna penale, onere o maggiorazione fatto salvo l'eventuale risarcimento del danno ulteriore provato dal locatore. Le disposizioni di cui al presente comma si inseriscono automaticamente nei predetti contratti di locazione in corso, ai sensi dell'articolo 1339 del codice civile, anche in deroga ad ogni eventuale diversa pattuizione esistente e hanno efficacia per un periodo massimo di quarantotto mesi a decorrere dallo scioglimento o dalla cessazione predetti...». Le indennità risarcitorie percepite dall'Istante per l'occupazione senza titolo degli immobili dopo la disdetta dei contratti di locazione, così come precisato nell'istanza, sono state assoggettate ad imposta di registro nella misura del 3 per cento. A seguito della rinuncia alla disdetta, effettuata ai sensi del comma 2-octies sopra riportato, il rapporto locativo è retroagito alla data della disdetta e le indennità percepite sono state commutate in canoni di locazione, assoggettabili

all'imposta di registro nella misura pari dell'1 per cento. Di conseguenza, per le due annualità in considerazione (29/12/2022- 28/12/2023 e 29/12/2023-28/12/2024) l'Istante ha corrisposto un'imposta maggiore di quanto effettivamente dovuto, alla luce delle novità normative aventi efficacia retroattiva. Al fine di recuperare la maggiore imposta versata, l'Istante può presentare richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 77, comma 1, del TUR al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, legittimato a valutare nel merito la spettanza del rimborso e a provvedere all'effettuazione dello stesso. Al riguardo, si fa presente che la predetta norma prevede, tra l'altro, che il rimborso dell'imposta di registro deve essere richiesto, a pena di decadenza, dal contribuente interessato entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, come nel caso di specie, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione. In particolare, nella fattispecie prospettata, il diritto alla restituzione è sorto con l'accettazione della rinuncia alla disdetta, in quanto solo al verificarsi di tale evento le indennità di occupazione risarcitorie percepite sono state commutate in canoni di locazione assoggettabili all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento. Si ritiene pertanto, che il termine triennale previsto dal citato articolo 77 decorra da tale data. Infine, in considerazione della peculiarità del caso proposto, l'Istante, in alternativa al rimborso, può valutare di richiedere al medesimo Ufficio dell'Agenzia delle entrate, entro lo stesso termine di cui all'articolo 77 citato, in occasione della presentazione della comunicazione di proroga dei contratti di locazione di cui trattasi, che l'eccedenza dell'imposta di registro versata venga imputata al tributo dovuto per le annualità successive dei medesimi contratti. Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così

come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**