

a cura di Marcello Mazzoni

Premessa

Con la risposta ad interpello n. 424 del 12 agosto 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al trattamento ai fini IVA, ed ai fini delle imposte dirette, applicabile in caso di riduzione dei canoni di locazione a fronte dell'effettuazione, da parte del conduttore, di lavori di ristrutturazione, necessari a rendere l'immobile idoneo alle proprie esigenze commerciali.

In questa sede si commenteranno esclusivamente gli aspetti fiscali ai fini dell'IVA.

I contratti di locazione con canoni c.d. "a scaletta" o "scalettati"

Nell'ambito delle locazioni di immobili commerciali, è pratica diffusa quella di ricorrere ai c.d. canoni "a scaletta", ossia a canoni di locazione di importo variabile, in aumento o in diminuzione, in base a elementi concordati tra le parti all'atto della stipula del contratto di locazione. Tra gli elementi da cui far dipendere l'importo dei canoni vi possono essere, ad esempio, il fatturato del conduttore o l'esecuzione, da parte di quest'ultimo, dei lavori necessari a rendere l'immobile idoneo all'attività commerciale da svolgere nell'immobile stesso; scopo della riduzione, in quest'ultimo caso, sarebbe quello di consentire al conduttore di "rientrare" (totalmente o parzialmente) delle spese di ristrutturazione sostenute, nel presupposto che le opere realizzate accrescano, a beneficio del proprietario, il valore dell'immobile.



Il quesito

La società istante, proprietaria di un immobile commerciale, rappresenta di aver stipulato un contratto di locazione in cui viene previsto:

- che la società conduttrice si faccia carico, sostenendo i relativi oneri, di tutte le attività e degli
 interventi necessari a rendere l'immobile idoneo all'attività commerciale (ivi compreso
 l'adeguamento alle normative su commercio, edilizia, prevenzioni incendi, antinfortunistica, sanità e
 barriere architettoniche);
- che alla cessazione del contratto, tutte le opere eseguite dal conduttore siano acquisite dal locatore, cui rimarranno di proprietà, senza diritto del conduttore ad alcuna indennità né a rimuovere quanto eseguito se non espressamente richiesto dal locatore;
- a fronte dei lavori di cui sopra, la gratuità del primo canone mensile ed un canone mensile ridotto per un certo lasso di tempo.

In relazione alla situazione rappresentata, la società istante chiede di sapere quale sia il corretto trattamento IVA da riservare alla riduzione del canone di locazione a fronte dell'esecuzione di opere di opere eseguite sull'immobile da parte del conduttore, in particolare se la stessa debba:

- a) emettere fattura per il canone pattuito contrattualmente (soluzione proposta dal contribuente); oppure
- b) fatturare anche la differenza tra il canone a regime e il canone pattuito contrattualmente (in questo caso, la riduzione rappresenterebbe un'operazione permutativa avente, come contropartita, l'effettuazione delle opere di personalizzazione dell'immobile).

I chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, ritenendo che la fattispecie oggetto dell'interpello rappresenti un'operazione permutativa, fa proprie le considerazioni della Corte di Giustizia UE contenute nella sentenza 23 settembre 2013, causa C-283/12 (sebbene tale caso si riferisca ad una locazione a titolo gratuito, da una persona fisica a una società, di un immobile abitativo). Nella sentenza citata, in particolare, la Corte di Giustizia UE precisa che "38. [...], il corrispettivo di una cessione di beni può consistere in una prestazione di servizi e costituirne la base imponibile ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, a condizione tuttavia che esista un nesso diretto tra la cessione di beni e la prestazione di servizi, e che il valore di quest'ultimo possa essere espresso in denaro. [...] Lo stesso vale quando una prestazione di servizi è scambiata con un'altra prestazione di servizi, purché tali medesime condizioni siano soddisfatte". Nel caso oggetto della causa C-283/12, la Corte di Giustizia UE stabilisce che le due prestazioni di servizi strettamente connesse, che rappresentano reciprocamente l'una il corrispettivo dell'altra, sono:

- da un lato, la ristrutturazione dell'immobile che il conduttore effettua a proprie spese, la quale, al termine del contratto, andrà a beneficio del proprietario dell'immobile stesso;
- dall'altro, l'ottenimento del diritto da parte del conduttore di disporre dell'immobile senza essere tenuto a pagare il canone di locazione.



In merito alla natura permutativa dei canoni a scaletta a fronte dell'effettuazione di lavori di ristrutturazione da parte del conduttore, si è pronunciata favorevolmente anche la Corte di Cassazione.

Con la sentenza 12 luglio 2006 n. 15808¹, in particolare, la Corte ha ritenuto "pacifico che i lavori di ristrutturazione posti in essere in un edificio si risolvono in un vantaggio per il proprietario dell'edificio (cfr. la sentenza di questa Corte n. 2939 del 10 febbraio 2006) e quindi nel caso di specie in una forma diversa di corresponsione del canone. Dunque la proprietà non poteva "abbattere" i canoni percepiti sol perché una parte di essi venivano trattenuti dal conduttore a titolo di pagamento dei lavori eseguiti nell'interesse del proprietario ed a beneficio dello stesso".

Con la più recente ordinanza n. 28725² del 2017, inoltre, la Corte ha precisato che la configurabilità di un'operazione imponibile IVA è ravvisabile "nel fatto oggettivo del sinallagma tra la riduzione del canone e il pagamento dei lavori di ristrutturazione"; in altri termini, la riduzione del canone annuo rappresenta la controprestazione del proprietario rispetto ai lavori effettuati dal conduttore. La Corte conclude sostenendo che il fatto che "tali lavori abbiano realizzato l'interesse sostanziale del conduttore non incide sullo schema sinallagmatico contrattuale che può essere correttamente configurato come operazione permutativa imponibile iva a norma del suddetto articolo 11³. [...] Nel caso di permute di servizi con altre prestazioni di servizi, come nella fattispecie, il ricevimento da parte di uno dei due contraenti del servizio, relativo ai lavori di ristrutturazione dell'immobile locato, equivale in parte quale pagamento del corrispettivo ed è in tale momento che l'operazione si considera effettuata e sorge l'obbligo di emissione della fattura".

Sulla base delle argomentazioni che precedono, considerando che con riferimento al trattamento IVA applicabile ai canoni a scaletta la giurisprudenza di Cassazione risulta univoca e allineata alla Corte di Giustizia UE, l'Agenzia delle Entrate conclude che, nel caso di specie:

- il proprietario dell'immobile debba fatturare al conduttore l'importo del canone a regime, c.d. stabilized rent (più IVA, in caso di opzione per l'imponibilità manifestata nel contratto);
- il conduttore sia tenuto, entro il momento di ricezione della fattura di cui al punto precedente, a fatturare al proprietario dell'immobile la differenza tra l'importo del canone a regime e il canone ridotto in relazione ai lavori di ristrutturazione eseguiti (applicando il regime IVA previsto a tale tipologia di lavori).

DISCLAIMER

Le informazioni contenute nella presente newsletter non possono essere considerate come un parere legale. LED Taxand non accetta alcuna responsabilità in relazione all'utilizzo di tale pubblicazione senza la collaborazione dei suoi professionisti.

¹ Sentenza successivamente più volte richiamata dalla stessa Corte, da ultimo nelle ordinanze 18 ottobre 2021 n. 28743 e 14 aprile 2022 n. 122549.

² Sullo stesso caso si veda anche l'Ordinanza n. 28723 del 2017, con cui la Cassazione perviene alle medesime conclusioni dell'Ordinanza 28725 del 2017.

³ Art. 11 del D.P.R. 633/1972.