

**Risposta n. 424/2022**

**OGGETTO:** Articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e articolo 109 del TUIR. Spese di ristrutturazione su immobile commerciale in locazione e canoni a "scaletta o scalettati".

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

**QUESITO**

La società istante (di seguito, la Società o l'Istante), nella sua attività secondaria di locazione di immobili propri, dichiara di aver stipulato e registrato in data .. dicembre 2019 un contratto di locazione di immobile ad uso commerciale. Detto contratto con decorrenza dal . febbraio 2020 avrà scadenza dopo 15 anni e cioè il .. gennaio 2035, avendo il locatore già in sede contrattuale rinunciato ad esercitare la facoltà di diniego alla rinnovazione alla prima scadenza contrattuale (../01/2029), ai sensi dell'articolo 28 della legge n. 392 del 1978.

A tal riguardo l'Istante precisa che agli articoli 3 e 6 del contratto di locazione è stato concordato quanto segue:

«3. Destinazioni

*I locali si concedono per uso non abitativo, comunque per attività di pubblico esercizio, di somministrazione di alimenti e bevande. Ai fini di quanto previsto negli artt. 34-35-37 della Legge 392/78, il conduttore dichiara che l'immobile verrà*

*utilizzato per attività che comporta contatti diretti con il pubblico; in particolare, la parte conduttrice dichiara di essere consapevole e di accettare che tutte le attività e gli interventi necessari per rendere l'immobile idoneo allo svolgimento della gestione scelta dal conduttore, ivi compreso ad esempio l'adeguamento alle normative su commercio, edilizia, prevenzioni incendi, antinfortunistica, sanità, barriere architettoniche (...) e comunque nessuno escluso, saranno a carico del conduttore che si assume l'integrale onere della spesa (dunque senza diritto di alcuna rivalsa neanche in sede di cessazione del contratto) di tutte le opere ordinarie e straordinarie e di tutte le procedure necessarie. (...). Le parti convengono che alla cessazione del contratto tutte le opere eseguite dal conduttore, senza alcuna eccezione, saranno acquisite dal locatore di cui rimarranno di proprietà, senza diritto del conduttore ad alcuna indennità né a rimuovere quanto eseguito se non espressamente richiesto dal locatore, e questo anche in ipotesi di recesso anticipato rispetto alla scadenza naturale del contratto.*

#### *6. Canone di locazione*

*Il canone annuo di locazione è determinato in Euro 4.250,00= (quattromiladuecentocinquanta/00) mensili oltre Iva, per complessivi Euro 51.000,00 (cinquantunomila/00) annuali oltre Iva di legge, per espressa opzione di parte locatrice espressamente evidenziata nel presente contratto al successivo art. 13. In considerazione delle spese incrementative del valore dell'immobile che parte conduttrice si è impegnata di sostenere senza obbligo di rivalsa e di cui sopra, che vengono stimate dalla stessa conduttrice sicuramente non inferiori ad euro 200.000,00 (duecentomila/00), viene concessa la gratuità del primo canone mensile ed una riduzione del canone per i successivi 95 canoni mensili di locazione cosicché il canone dal 01 marzo 2020 e sino al 31 gennaio 2028 sarà pari ad euro 3.100,00= (tremilacento/00) mensili oltre Iva, per complessivi euro 37.200,00 (trentasettemiladuecento/00) annui».*

In sede di documentazione integrativa, acquisita con nota prot. n. RU ....., l'Istante

fa presente, che la società locatrice è riconducibile tra le microimprese di cui all'art. 2435-ter del codice civile, condizione sussistente anche nel 2021 e nel 2022.

Nello stesso documento precisa inoltre, tra l'altro, che *«anche il c.d. ampliamento effettuato dal conduttore, al termine della locazione, non lascerà al locatore un immobile complessivamente incrementato di valore, avendo la maggiore metratura ottenuta snaturato in parte le qualità architettoniche ed il valore commerciale del resto dell'immobile, riducendo il valore a metro quadrato originario.*

*La durata utile (definizioni n. 17 e 20 del principio contabile n. 24 Organismo Italiano Contabilità 2016/2017) dei lavori incrementativi e dunque di quello che oggi, ad esecuzione delle opere avvenuta, sarebbe il maggior valore dell'immobile andrà ad esaurirsi nel corso della lunga durata minima contrattuale (15 anni) che è prevista contrattualmente sino al ...01.2035».*

In relazione a quanto precede la Società chiede di sapere quale sia il trattamento corretto ai fini delle imposte dirette e dell'IVA da riservare ai canoni di locazione; nello specifico, chiede se dovrà:

a) emettere fatture per i canoni al netto delle riduzioni sino al 31 gennaio 2028; oppure

b) fatturare e contabilizzare come ricavi di competenza ai fini II.DD. anche la parte dei canoni per i quali è prevista la riduzione, chiedendo al conduttore di emettere la fattura per rimborso (parziale) dei lavori effettuati sull'immobile per un importo pari alla riduzione concordata per tutti i primi 96 canoni di contratto e dunque pari a complessivi euro ..., oltre IVA di legge. In questo secondo caso la fattura del conduttore verrebbe ammortizzata ai fini II.DD. dalla società istante per il periodo di competenza delle riduzioni e, trattandosi di operazione permutativa, compensata finanziariamente con il credito per le fatture emesse per l'importo delle riduzioni dei canoni.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La Società ritiene che l'operazione non sia permutativa.

In particolare, è dell'opinione di trovarsi nella condizione di non dover fatturare anche le riduzioni e di compensarle con le rivalse del conduttore, in quanto, i lavori eseguiti dallo stesso, tra l'altro di importo superiore all'importo della riduzione dei canoni concordata, rispondono a proprie esigenze personali.

L'Istante perviene a tali conclusioni alla luce della Sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia numero 2134/13 del 1° ottobre 2020, che richiama la sentenza della Cassazione n. 15808 del 12 luglio 2006 - dove viene precisato che è necessario distinguere se le opere eseguite sull'immobile assolvono agli interessi del conduttore, nel qual caso *nulla quaestio*, oppure se le stesse costituiscano comunque un vantaggio differito alla riconsegna in favore del locatore, solo in questo ultimo caso, infatti, il canone intero va dichiarato dal locatore . Circostanza che nella fattispecie, a parere dell'interpellante, non si realizzerebbe, in quanto, gli oneri sostenuti sono nell'interesse del locatario.

L'Istante evidenzia, inoltre, che larga parte delle spese sostenute nei primi mesi dell'anno 2020 avranno ragionevolmente esaurito la loro possibilità di utilizzo per la locatrice ben prima della scadenza del contratto fissata per il 2035, poiché è stata concordata in tempi ben oltre le consuetudini (prima scadenza dopo 15 anni e non 6, come evidenziato in premessa ed all'articolo 7 del contratto).

In definitiva la Società osserva che la riduzione dei primi 96 canoni è stata un incentivo che il locatore ha concesso per favorire la sottoscrizione del contratto, posto che l'immobile non aveva tutte le caratteristiche necessarie specifiche per lo svolgimento della sua attività del conduttore, nonostante avesse comunque le caratteristiche per il suo utilizzo generico (a comprova di ciò evidenzia che è stato locato sino al 31 gennaio 2020 ad altro soggetto esercente attività simile a quella dell'attuale conduttore).

In relazione a quanto precede la Società ritiene di dover fatturare e contabilizzare

ai fini II.DD. i canoni nella misura ridotta come stabilito all'articolo 6 del contratto, dunque per un importo pari ad euro ..../mese oltre IVA, sino al .. gennaio 2028. Il canone ordinario pari ad euro .../mese oltre IVA di legge lo fatturerà solo da febbraio 2028. Tale soluzione implica che la conduttrice non dovrà emettere fattura di rivalsa per le spese dei lavori sostenuti pari alla riduzione complessiva ottenuta, atteso che la stessa, oltre ad avere espressamente rinunciato in sede contrattuale alla rivalsa, le ha eseguite per una sua specifica necessità personale e non su richiesta del locatore avendo concesso in locazione un immobile già utilizzabile genericamente prima di questi lavori.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della scrivente ogni valutazione in merito alla correttezza delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni operate sulla base dei principi contabili adottati dalla società istante e dei valori economici riportati nell'istanza, e nei relativi allegati, nonché in relazione alla legittimità della durata contrattuale stabilita tra le parti, per le quali rimangono fermi i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Sempre preliminarmente, si rappresenta che nell'ambito delle locazioni commerciali è sovente il ricorso ai c.d. «canoni a scaletta o scalettati», ossia a canoni di locazione di importo variabile in aumento o in diminuzione in base a elementi predeterminati dalle parti interessate, quali il fatturato oppure l'esecuzione da parte del conduttore dei lavori necessari a rendere l'immobile idoneo all'attività commerciale che verrà ivi svolta.

In quest'ultimo caso, il canone di locazione stabilito annualmente in un certo ammontare, subisce delle variazioni in diminuzione durante l'esecuzione del contratto e nella pratica è utilizzato per consentire al conduttore di "rientrare", totalmente o parzialmente, delle spese dallo stesso sostenute per la preliminare ristrutturazione

dell'immobile, il cui esborso si aggiunge a quello della locazione. Ciò ovviamente nel presupposto, più o meno esplicitato nel relativo contratto, che le opere di ristrutturazione eseguite sull'immobile da parte del conduttore ne accrescano il valore, a beneficio ovviamente del proprietario dello stesso.

Nel caso in esame l'istante chiede chiarimenti in merito al corretto trattamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA della riduzione del canone di locazione pattuita per 96 mensilità, a fronte dell'esecuzione di opere eseguite sull'immobile commerciale da parte del conduttore e chiede conferma circa la riconducibilità o meno dell'operazione alla permuta.

Al riguardo si osserva che **ai fini IVA**, si ritiene che nella fattispecie ricorrano gli estremi della permuta.

Sul punto appaiono dirimenti le considerazioni della Corte di Giustizia UE, contenute nella sentenza 23 settembre 2013, causa C-283/12, che, sebbene riferita a un immobile abitativo, locato da una persona fisica a una società, chiarisce i principi generali che regolano le operazioni permutative.

Per i giudici unionali, una prestazione di servizi di ristrutturazione e di arredamento di un appartamento è effettuata a titolo oneroso quando «36. (...), in forza di un contratto concluso con il proprietario di tale appartamento, il prestatore di detti servizi, da un lato, s'impegna a effettuare tale prestazione di servizi a proprie spese e, dall'altro, ottiene il diritto di disporre di detto appartamento per utilizzarlo per la propria attività economica per la durata del contratto di cui trattasi, senza essere tenuto a pagare un canone di locazione, mentre il proprietario recupera l'appartamento ristrutturato alla scadenza di detto contratto. (...) 40. (...) Infatti, esiste in tal caso un nesso diretto tra detta prestazione e il corrispettivo effettivamente percepito in cambio dal prestatore di quest'ultima, ossia il diritto di disporre dell'appartamento di cui trattasi ai fini della propria attività economica per la durata del medesimo contratto. 41 Il fatto che la prestazione di servizi di cui trattasi andrà a vantaggio del proprietario dell'appartamento in questione soltanto dopo la scadenza del contratto non modifica

nulla al riguardo, poiché, dal momento della conclusione dello stesso, le parti di tale contratto sinallagmatico s'impegnano l'una nei confronti dell'altra a effettuare prestazioni reciproche (v., per analogia, sentenze del 21 marzo 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Racc. pag. I-3293, punto 40, e RCI Europe, cit., punti 31 e 33)».

A base della conclusione sulla natura corrispettiva di questa fattispecie cui è pervenuta la Corte di Giustizia UE vi è la considerazione 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.* 39. (...), *i contratti di permuta, nei quali il corrispettivo è per definizione in natura, e le operazioni per le quali il corrispettivo è in denaro sono, dal punto di vista economico e commerciale, due situazioni identiche ...*» (cfr. anche giurisprudenza ivi richiamata).

Sulla natura permutativa dei canoni scalettati si è pronunciata favorevolmente anche la Corte di Cassazione, nell'ordinanza n. 28725 del 2017, avente a oggetto un accertamento in cui questa Agenzia rilevava la natura permutativa della fattispecie, invece negata dai ricorrenti. Per la Corte di Cassazione, 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, per i primi tre anni, ha concretizzato la controprestazione relativa ai lavori effettuati da parte del proprietario; che poi 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 11. (...)* Nel caso di permuta 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».*

In altre pronunce la Corte di Cassazione si è limitata a sindacare l'importo del canone oggetto di fatturazione, così rispondendo al *petitum* delle parti. Queste pronunce infatti hanno per oggetto accertamenti in cui questa Agenzia contesta la mancata fatturazione del canone "lordo", in luogo del canone "netto".

Tra tutte, è dirimente la sentenza 12 luglio 2006, n. 15808 (in seguito più volte richiamata dalla stessa Corte, da ultimo nelle ordinanze 18 ottobre 2021, n. 28743, e 14 aprile 2022, n. 122549), nella quale si afferma l'obbligo di fatturazione da parte del proprietario del canone lordo, confermando così implicitamente la natura permutativa dell'operazione qui in discussione. Per la Cassazione, infatti, è ... *«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».*

Chiarita la natura permutativa dell'operazione, sono applicabili alla fattispecie oggetto del presente interpello le disposizioni dell'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 unitamente ai chiarimenti resi al riguardo da questa Agenzia e considerando "derogata" la disposizione dell'articolo 13, comma 2, lettera d) del medesimo decreto in quanto il corrispettivo di entrambe le prestazioni - nelle permutate in genere assente - è predeterminato contrattualmente.

In ordine al momento di effettuazione delle operazioni, trattandosi di una prestazione di servizi eseguita in cambio di un'altra prestazione di servizi (i.e. permuta di servizi), si ricorda la risoluzione 31 luglio 2008, n. 331/E, in cui, richiamando la risoluzione n. 75 del 26 maggio 2000, è chiarito che *«il momento impositivo coincide*



*per entrambe le prestazioni, considerate autonomamente ai fini Iva, con l'esecuzione della seconda prestazione, la quale funge da corrispettivo della prima. Tuttavia, il momento impositivo della seconda prestazione deve essere inteso come termine ultimo entro il quale ambedue i contraenti possono emettere fattura a fronte delle prestazioni rese in permuta, senza che ciò impedisca al soggetto che ha effettuato la prima prestazione di emettere fattura anche prima di tale momento».*

In conclusione, per quanto sino a ora argomentato, si ritiene che:

1. il proprietario dell'immobile debba fatturare con IVA al conduttore l'intero importo del canone mensile di locazione originariamente pattuito (c.d. canone lordo, che nel caso in esame è di euro ... mensili);
2. entro il momento di ricezione della fattura di cui al punto precedente, il conduttore sia tenuto a fatturare al proprietario dell'immobile il vantaggio recato a quest'ultimo dai lavori di ristrutturazione eseguiti, applicando il regime IVA previsto questa tipologia di lavori. Tale vantaggio è quantificabile nella differenza tra gli importi dei canoni lordo (euro ..) e netto (euro ...).

Non essendo stato oggetto di specifico quesito, nessun parere è reso in merito alla spettanza da parte del conduttore del diritto a detrarre l'IVA assolta sugli acquisti effettuati per l'esecuzione dei lavori concordati.

Ai fini delle **imposte dirette**, si osserva preliminarmente che la società istante ha dichiarato di essere un soggetto riconducibile tra le micro imprese di cui all'art. 2435-ter del codice civile, con la conseguenza che non possono considerarsi rilevanti le qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali di bilancio, restando ferma l'applicazione dei principi di cui all'articolo 109 del TUIR.

Nella fattispecie in esame, come già evidenziato sopra, al punto 5 del contratto è precisato che sono a carico della parte locataria le spese di ristrutturazione necessarie per adeguare l'immobile alle proprie necessità e che le opere eseguite dal conduttore, senza alcuna eccezione, saranno acquisite dal locatore di cui rimarranno di proprietà, senza diritto del conduttore ad alcuna indennità né a rimuovere quanto eseguito se non

espressamente richiesto dal locatore.

Mentre al successivo punto 6 si legge che il canone annuo è pari Euro .... mensili più IVA e che, in considerazione delle spese incrementative sull'immobile che il conduttore si è impegnato a sostenere, delle quali dovrà dimostrare alla parte locatrice il sostenimento, vengono concesse delle riduzioni sui canoni.

Nell'istanza si legge che *«in definitiva la riduzione dei primi 96 canoni è stato un incentivo che il locatore ha concesso per incentivare la sottoscrizione del contratto, visto che l'immobile non aveva tutte le caratteristiche necessarie specifiche per l'attività del conduttore, anche se aveva comunque le caratteristiche per il suo utilizzo generico»*.

A tal ultimo riguardo si osserva che le suddette previsioni risultano prevalere su quelle di carattere generale descritte nell'istanza per cui:

· *«Le parti convengono che alla cessazione del contratto tutte le opere eseguite dal conduttore, senza alcuna eccezione, saranno acquisite dal locatore di cui rimarranno di proprietà, senza diritto del conduttore ad alcuna indennità né a rimuovere quanto eseguito se non espressamente richiesto dal locatore, e questo anche in ipotesi di recesso anticipato rispetto alla scadenza naturale del contratto;*

· *anche il c.d. ampliamento effettuato dal conduttore, al termine della locazione, non lascerà al locatore un immobile complessivamente incrementato di valore, avendo la maggiore metratura ottenuta snaturato in parte le qualità architettoniche ed il valore commerciale del resto dell'immobile, riducendo il valore a metro quadrato originario»*.

La riduzione dei canoni concessa dalla parte locatrice rientra, quindi, in un accordo tra le parti che non incide sulla quota dei canoni di locazione che devono essere iscritti in bilancio in base alla loro maturazione, ma che rappresenta l'imputazione in capo al proprietario degli immobili di una parte dei costi sostenuti dal conduttore per le migliorie apportate ai beni.

Per quanto concerne, il trattamento dei canoni di affitti (in relazione al loro

ammontare al lordo del presunto sconto), trova applicazione quanto disposto per i contratti derivanti da prestazioni di servizi, ai sensi del comma 2, lettera b) dell'articolo 109 del TUIR per cui *«i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi»*.

Con riferimento agli oneri sostenuti dal locatario mediante il meccanismo operativo della riduzione del canone, invece, occorre fare riferimento alla natura delle spese che risultano formalmente sostenute dal conduttore. Da quanto descritto, in istanza, si tratta di *«interventi necessari per rendere l'immobile idoneo allo svolgimento della gestione scelta dal conduttore»* che, in linea di principio, risultano capitalizzabili al valore del bene immobile concorrendo alla formazione del reddito di periodo nei limiti delle quote di ammortamento deducibili, ai sensi dell'articolo 102 del TUIR (e dei coefficienti del DM 31/12/1988).

**Firma su delega della Direttrice centrale  
Danila D' Eramo**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**