

IVA

Indennizzo contratto di locazione e disciplina Iva

di Marco Peirolo

La [risposta all'interpello n. 16 del 29 gennaio 2019](#) consente di fare qualche considerazione su alcuni aspetti collegati ai **contratti di locazione di beni immobili**.

L'Agenzia delle Entrate, da un lato, **esclude da Iva l'indennizzo** versato dal conduttore al locatore per la rinuncia, da parte di quest'ultimo, all'aumento del canone annuo in sede di rinnovo del contratto e, dall'altra, **qualifica come imponibile il corrispettivo** pattuito per la **cessione del contratto di locazione**, negando che ad esso possa applicarsi il medesimo il regime impositivo previsto per il contratto di locazione.

A ben vedere, la questione di fondo che accomuna l'esame dei due profili evidenziati verte sulla **possibilità di attrarre nel trattamento del canone le operazioni contermini**.

Significativo, al riguardo, è il **punto 12** della sentenza *Lubbock Fine* (causa C-63/92 del 15 dicembre 1993), secondo cui “*il regime di un medesimo contratto non può (...) essere diverso nelle sue varie fasi*”.

Si tratta, pertanto, di stabilire se, nel caso di cui all'interpello, l'**indennizzo per la rinuncia all'aumento del canone di locazione**, da un lato, e il **corrispettivo per la cessione del contratto di locazione**, dall'altra, debbano essere assoggettati ad Iva nel rispetto del principio affermato dalla Corte di giustizia.

In caso positivo, a **prescindere, dal “nomen” attribuito al pagamento** (indennità, indennizzo, compenso, ecc.), se il canone di locazione è imponibile, sarebbe tale anche l'importo versato in dipendenza delle vicende che attengono al contratto di locazione; se invece il **canone è esente**, sarebbe parimenti esente la somma riconosciuta al conduttore per il mancato aumento del canone e per la cessione del contratto di locazione.

Nella sentenza *Lubbock Fine*, la questione sollevata dal giudice *a quo* è se lo **scioglimento anticipato di un contratto d'affitto di un bene immobile dietro indennità** versata dal proprietario all'affittuario rientri nella nozione di “affitto e locazione di beni immobili”, di cui all'**articolo 13, punto B, lett. b), VI Direttiva CEE** (ora [articolo 135](#), par. 1, lett. l), Direttiva 2006/112/CE).

La risposta della Corte è stata che, “*poiché un'operazione determinata, come l'affitto di un bene immobile, assoggettata ad imposta in base ai canoni versati, rientra nel novero delle esenzioni previste dalla sesta direttiva, anche una modifica riguardante tale contratto, quale lo scioglimento*

anticipato consensuale dietro pagamento di un'indennità, deve considerarsi **ricompresa nella sfera d'applicazione di tale esenzione**" (punto 9).

Secondo la **norma di comportamento AIDC n. 190**, relativa al trattamento ai fini Iva delle **indennità per la perdita dell'avviamento commerciale**, possono ricorrere situazioni specifiche "nelle quali le somme siano corrisposte non come conseguenza immediata della cessazione del rapporto locativo ma quale effetto della **negoziazione fra le parti**. In tal caso, le somme riconosciute a favore del locatario sono rilevanti ai fini Iva, in quanto derivanti da **reciproche concessioni sui diritti e doveri nascenti dal contratto di locazione**. In queste ipotesi, la somma versata al conduttore, rappresentando il corrispettivo di un'obbligazione, è soggetta all'**imposta sul valore aggiunto**. La prestazione del locatario può anche essere negativa, cioè manifestarsi nell'attività di non fare o di permettere, dando così luogo a situazioni che, seppur di difficile individuazione, **determinano pur sempre la sussistenza di un vincolo sinallagmatico, da cui deriva la rilevanza ai fini dell'Iva**".

Ritornando alla **risposta all'interpello n. 16/2019**, la somma "una tantum" che il conduttore versa al locatore per la rinuncia, da parte di quest'ultimo, all'aumento del canone annuo in sede di rinnovo del contratto trova la sua fonte nella **scrittura privata espressamente qualificata dalle parti** "scrittura indennitaria", separata dal **contratto di locazione**, la quale – secondo l'Agenzia – "dà origine ad un'obbligazione autonoma, non strettamente riconducibile al rapporto di locazione in argomento. Il pagamento di tale somma assume, infatti, funzione indennitaria nei confronti della società locatrice, essendo espressamente qualificata dalle parti quale «**somma indennitaria**» non ripetibile anche in caso di cessazione anticipata del contratto, dovuta a fronte del sacrificio che la società locatrice subirebbe per l'accettazione di una così rilevante decurtazione rispetto al canone dalla stessa proposta".

In definitiva, tale somma non può essere qualificata come **canone di locazione**, assolvendo piuttosto una funzione indennitaria, che ne comporta l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva, sicché – conclude l'Agenzia delle Entrate – alla stessa "non può essere applicato il regime Iva proprio del **canone di locazione**, la cui causa è, invece, il godimento di un immobile".

Diverso è, per certi versi, l'esito relativo al corrispettivo della cessione del contatto di locazione, che ad avviso dell'Agenzia assume, come l'indennizzo di cui sopra, **carattere autonomo rispetto al contratto di locazione**, restando però pur sempre soggetto a Iva in forza dell'[articolo 3, comma 2, n. 5\), D.P.R. 633/1972](#), secondo cui costituiscono prestazioni di servizi, **se effettuate verso corrispettivo**, "le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto".

La sentenza *Swiss Re Germany Holding (causa C-242/08 del 22 ottobre 2009)*, pur essendo riferita alla cessione di contratti di assicurazione, ha infatti messo in luce la **non uniformità della disciplina** applicabile alle cessioni di contratto rispetto alla disciplina applicabile alle prestazioni poste in essere in dipendenza del contratto ceduto.

Di conseguenza, osserva l'Agenzia, "un'operazione quale la cessione del contratto, che **non costituisce, per sua natura, attività di locazione**, non ricade nell'ambito di applicazione della disposizione di esenzione dall'Iva di cui all'[articolo 10, comma 1, n. 8\), del d.P.R. n. 633 del 1972](#)",

ma essendo effettuata a titolo oneroso rientra nella previsione (di imponibilità) dell'[articolo 3, comma 2, n. 5\), D.P.R. 633/1972](#).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione
**I CONTRATTI DI LOCAZIONE IMMOBILIARE E
LA DISCIPLINA FISCALE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)