

IMPOSTE SUL REDDITO

Contratti di locazione a canoni “scalettati” per lavori eseguiti dal conduttore

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

Master di specializzazione

Immobili e fisco

Scopri di più

Nell'ambito delle locazioni immobiliari si rinviene, talvolta, il ricorso a **contratti che prevedono canoni cd. “a scaletta”** o comunque d'importo variabile, allo scopo di tenere in debita considerazione elementi quali, ad esempio, l'esecuzione da parte del conduttore dei **lavori necessari a rendere l'immobile idoneo all'attività commerciale** che verrà ivi svolta. Ciò allo scopo di ristorare, in buona sostanza, in tutto o in parte, il conduttore delle spese sostenute per l'esecuzione dei lavori di ristrutturazione e/o adeguamento dell'immobile.

In forza del contratto, pertanto, da un lato **il conduttore si obbliga a effettuare i lavori di ristrutturazione**/adeguamento dell'immobile a proprie spese e, dall'altro, ottiene dal locatore il diritto di disporre di detto immobile per la propria attività economica **corrispondendo un canone “ridotto”** per un determinato periodo di tempo.

Ai fini dell'Iva o, più in generale, delle imposte indirette, tali prestazioni “incrociate”, ad effetto “compensativo”, costituiscono **operazioni permutative** rientranti nell'ambito di applicazione dell'[articolo 11, D.P.R. 633/1972](#), a norma del quale “*Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate*”. Questa è la conclusione cui è giunta anche l'Amministrazione finanziaria nella [risposta ad interpello n. 424/2022](#). Più in dettaglio, in merito alla natura permutativa dei canoni “scalettati” per ristorare il conduttore che avesse sostenuto spese di ristrutturazione/adeguamento, l'Agenzia delle entrate ha ripreso alcune sentenze di legittimità, nelle quali, tra le altre, viene osservato come la configurabilità di un'operazione imponibile ai fini dell'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" (Cassazione n. 28725/2017).*

Conseguentemente, il corrispettivo per la locazione e, quindi, la base imponibile ai fini dell'Iva, dovrebbero essere **considerati al lordo della riduzione concessa al conduttore** che si fosse fatto carico delle spese per i lavori di ristrutturazione/adeguamento. Per contro, il conduttore, dovrebbe **emettere fattura per la prestazione resa nei confronti del locatore**, rappresentata dall'effettuazione di lavori che, in tutto o in parte, sarebbero spettati al locatore o che, comunque, si tradurrebbero in **incrementi di valore dell'immobile** di cui continuerebbe a godere il locatore al termine della locazione, considerando quale corrispettivo la riduzione dei canoni di locazione ottenuta.

Quanto al momento di effettuazione delle operazioni, nel medesimo documento di prassi è stato chiarito che, "[...] trattandosi di una prestazione di servizi eseguita in cambio di un'altra prestazione di servizi [...] 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 ...).

Nella medesima risposta ad interpello è stato affrontato anche il **trattamento del contratto di locazione a canoni "scalettati" ai fini delle imposte sui redditi**; aspetto, quest'ultimo, meno indagato sia nella prassi, che nella pubblicistica. A tal riguardo, in particolare, è stato precisato che, per quanto concerne il trattamento dei canoni di locazione (in relazione al loro ammontare al lordo del presunto sconto) trova applicazione quanto disposto per i **contratti derivanti da prestazioni di servizi**, ai sensi dell'[articolo 109, comma 2, lett. b\), Tuir](#), secondo il quale "[...] 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, invece, agli **oneri sostenuti dal locatore mediante il meccanismo operativo**

della riduzione del canone, “[...] 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 D.M. 31/12/1988)”.

Alla luce di ciò il conduttore, a fronte dell’iscrizione del canone lordo, delle spese per la ristrutturazione/adeguamento dell’immobile e del provento per il “riaddebito” di tali spese al locatore (corrispondente allo sconto sul canone), dedurrebbe – nel complesso, quale effetto netto – **un importo pari al canone lordo**.

Per il locatore, invece, il momento di imposizione del provento relativo al canone e la deduzione delle spese per la ristrutturazione, sostenute “di fatto” attraverso la concessione dello sconto sul canone, sono disallineati nel caso in cui queste configurassero (come nel caso oggetto dell’istanza di interpello) **spese incrementative da capitalizzare ad incremento del valore dell’immobile**. Esse, infatti, concorrono “[...] alla formazione del reddito di periodo **nei limiti delle quote di ammortamento deducibili**, ai sensi dell’articolo 102 del TUIR (e dei coefficienti del D.M. 31/12/1988)”.

Quanto al “*timing*” dell’iscrizione delle spese per i lavori di ristrutturazione/adeguamento dell’immobile ad incremento del valore dello stesso, con riguardo al quale non sono stati forniti chiarimenti, stando al disposto dell’[articolo 109, comma 2, lett. a\), Tuir](#), a norma del quale, “*Ai fini della determinazione dell’esercizio di competenza: [...] b) 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*”, dovrebbe potersi concludere nel senso che **tali costi andrebbero iscritti all’attivo del bilancio del locatore** nell’esercizio di ultimazione dei lavori, **a nulla rilevando che il relativo pagamento**, operato tramite compensazione parziale con i canoni di locazione, **risulti diluito nel tempo**, mano a mano che maturano **i canoni di locazione oggetto di sconto**.