

Risposta n. 860/2021

OGGETTO: Regime IVA indennizzo connesso all'incremento del canone di locazione

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

QUESITO

La società istante Alfa S.r.l. è un'impresa terminalista per conto terzi autorizzata ex art. 16 della Legge n. 84 del 1994 e concessionaria ex art. 18 della stessa legge nel Porto di

La società istante ha presentato all'Autorità di Sistema Portuale del Mare (di seguito "Autorità") una prima istanza di subingresso ex art. 46 Cod. Nav. nella licenza di concessione n. (di seguito "concessione Zeta"), seguita da un'istanza di aggiornamento per ottenere in concessione le aree demaniali "ex Zeta", in ampliamento della prima concessione, ivi dettagliando la tipologia degli interventi infrastrutturali da realizzarsi sul compendio demaniale nel documento "Piano d'impresa" e nei relativi allegati.

Il comitato di gestione dell'Autorità ha deliberato il rilascio in capo ad Alfa S.r.l. della concessione in ampliamento, con conseguente assunzione, in capo ad Alfa S.r.l., in qualità di concessionario, dell'obbligo di effettuare le suddette opere in ambito portuale, in parte su aree demaniali e, in particolare, relativamente alla banchina ovest,

in parte sulle aree immediatamente retrostanti la banchina ovest di proprietà della società Beta S.r.l..

In base a quanto specificato dalla società istante nella risposta alla richiesta di documentazione integrativa, la società Gamma - interamente partecipata dal fondo comune di investimento denominato "Delta" - ha acquistato la quasi totalità delle azioni della società X S.p.A, la quale, in pari data, a propria volta ha acquistato (dalla stessa Beta S.r.l.) la partecipazione totalitaria nella società istante.

La riorganizzazione dell'assetto societario della società istante e del gruppo X di cui fa parte, inizialmente disciplinata dal contratto preliminare di compravendita sottoscritto dalle parti (di seguito "Preliminare"), si è perfezionata successivamente attraverso lo scambio di corrispondenza denominato "Modifica Preliminare e closing memorandum" (contenente il contratto preliminare modificato) e la formalizzazione degli atti di trasferimento della proprietà delle partecipazioni.

La nuova proprietà del gruppo X ha imposto di rivedere tutti i termini e le condizioni dei contratti aventi ad oggetto gli immobili concessi in locazione ad Alfa S.r.l. (e alle altre società del gruppo) rimasti di proprietà di Beta S.r.l..

Al riguardo, nel paragrafo H delle premesse iniziali del Preliminare, contenenti la descrizione dell'operazione complessiva che le parti avevano inteso porre in essere, al punto (iv) si prevede testualmente che "*verranno stipulati, con efficacia alla Data di Esecuzione, nuovi contratti di locazione tra Alfa (in qualità di conduttore), da un lato, e Y e Beta (in qualità di locatari, entrambi controllati da X Immobiliare S.r.l., quale società beneficiaria della Scissione), dall'altro, inerenti alla locazione di taluni immobili di Y e Beta (le 'Nuove Locazioni Transped')*". La società istante evidenzia, al riguardo che il Preliminare è stato elaborato molto tempo prima del contratto di locazione; ciò spiega la mancata menzione nel Preliminare delle correlate clausole puntualmente contenute nel contratto di locazione definitivo (predisposto solo qualche mese dopo).

Con il contratto di locazione, Alfa S.r.l. ha, dunque, preso in locazione dalla

società Beta S.r.l. l'intero compendio immobiliare, comprensivo (oltre che delle aree già oggetto di un primo contratto di locazione stipulato nel gennaio del 2017 successivamente risolto) delle ulteriori aree scoperte risultanti all'esito della parziale demolizione della "ex Centrale Zeta"), denominate "Aree Ulteriori", ivi prevedendosi al paragrafo 7.1 l'obbligo di Alfa S.r.l. di eseguire i seguenti lavori:

1) lavori infrastrutturali relativi alle aree scoperte ("Compendio Immobiliare") da adibire a piazzali per la logistica, indicati nel paragrafo 7.1.1;

2) lavori infrastrutturali relativi alle aree risultanti dalla demolizione della ex centrale Zeta ("Aree Ulteriori"), da adibire a piazzali per la logistica, indicati nel paragrafo 7.1.2;

3) lavori infrastrutturali relativi alla banchina ovest" ("Aree Demaniali Zeta"), indicati nel paragrafo 7.1.3. relativi alla parziale demolizione della "ex Centrale Zeta" e della realizzazione dei relativi piazzali portuali sulle aree portuali di sedime (una volta terminata la demolizione).

La società istate fa presente che inizialmente quasi tutta l'area concessa in locazione risultava indisponibile per lo svolgimento della propria attività economica e di questa circostanza le parti hanno debitamente tenuto conto nella negoziazione del canone di locazione, come espressamente rappresentato nel relativo contratto.

Al riguardo, nelle premesse del contratto di locazione si precisa testualmente quanto segue: *"è intenzione delle Parti prevedere un canone a regime pari a euro ... annui (oltre IVA). Tale canone a regime sarà applicato dal giorno in cui le aree del Compendio Immobiliare e le Aree Ulteriori risulteranno idonee alla movimentazione e al deposito di merci da parte di Alfa, da intendersi quale effettiva operatività delle aree medesime al rilascio del collaudo provvisorio relativo agli interventi da realizzarsi come da accordi con l'Autorità di Sistema Portuale del Mare"*.

In attuazione di tale intendimento, nel contratto di locazione le parti hanno perciò pattuito il canone di locazione nei termini seguenti:

1) euro mensili, oltre IVA, dal giorno in cui le aree del Compendio

Immobiliare e le Aree Ulteriori risulteranno idonee alla movimentazione e al deposito di merci da parte di Alfa, da intendersi quale effettiva operatività delle aree medesime all'esito del collaudo degli interventi da realizzarsi come da accordi con l'Autorità di Sistema Portuale del Mare, fino alla scadenza del presente contratto ("Canone a Regime");

2) euro mensili, oltre IVA, dalla data di efficacia del contratto di locazione sino al predetto giorno in cui, nei termini sopra indicati, le aree del Compendio Immobiliare e le Aree Ulteriori risulteranno idonee alla movimentazione e al deposito di merci da parte di Alfa ("Canone Provvisorio").

In altri termini, nell'ambito della negoziazione intervenuta, la società fa presente che le parti hanno tenuto debitamente conto del fatto che, nel periodo compreso tra la data di stipula del contratto di locazione e la data del collaudo positivo, l'area locata non sarebbe stata di fatto utilizzabile per l'attività della società istante, venendo così pattuito con riferimento a detto periodo transitorio un canone di locazione ridotto.

In base alle previsioni del Preliminare, Beta S.r.l. si è obbligata a rimborsare aa Alfa le somme da essa corrisposte agli appaltatori per i lavori relativi al rifacimento della banchina ovest e per la realizzazione dei relativi piazzali portuali sulle aree di sedime, in misura comunque non superiore a Euro....., *"a titolo di indennizzo in considerazione del previsto effetto incrementativo del canone locatizio per effetto dei predetti lavori"*.

Ciò posto, Alfa S.r.l. chiede di conoscere il trattamento fiscale da riservare, ai fini IVA, a detto indennizzo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, la somma dovuta da Beta S.r.l. ad Alfa S.r.l. deve essere giuridicamente ricondotta nell'alveo dell'art. 1592 c.c. quale indennizzo spettante in via equitativa al locatario per i miglioramenti da questi apportati alla "cosa

locata" con il consenso espresso del proprietario, che ne beneficia con la possibilità di rilocalarla verso un canone annuo più elevato.

Da tale inquadramento giuridico, ad avviso della società istante, discende che l'indennità non costituisce remunerazione né dell'effettuazione di una cessione di beni né dell'erogazione di una prestazione di servizi da parte di quest'ultima, ma spetta in via equitativa al fine di compensare la diminuzione patrimoniale subita dalla società medesima per il sostenimento di spese per opere alla cui esecuzione la società locataria ha sì principalmente interesse (per lo sviluppo della propria attività portuale), ma di cui (indirettamente) si avvantaggia anche Beta S.r.l. (proprietaria del compendio immobiliare presso il quale le opere in questione saranno eseguite).

Secondo la società istante, la giustificazione del rimborso dovuto (analitico o forfettario, secondo il criterio di determinazione pattuito) non risiede, dunque, in un rapporto sinallagmatico, ma va rinvenuta nel divieto di arricchimento senza causa sancito dall'art. 2041 c.c., in applicazione del quale l'art. 1592 ne prevede la debenza in via equitativa per reintegrare il patrimonio del locatario (nella misura in cui si avvantaggia il proprietario), utilizzando all'uopo il termine "indennità" o "indennizzo", in luogo di "prezzo" o "corrispettivo", proprio al fine di farne risaltare la natura indennitaria/compensativa e non corrispettiva.

L'indennizzo spettante per i miglioramenti apportati nella misura prevista dal Preliminare va considerato, quindi, escluso dal campo di applicazione dell'IVA per assenza del presupposto oggettivo, non costituendo remunerazione di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In linea generale, rientrano nel campo di applicazione dell'imposta le operazioni (cessioni di beni e/o prestazioni di servizi) contraddistinte dal nesso sinallagmatico proprio dei rapporti obbligatori a prestazioni corrispettive, in cui le prestazioni, a

carico di entrambe le parti, sono legate da un nesso di interdipendenza funzionale.

Diversamente, in mancanza di un sinallagma, ossia in mancanza di reciproche prestazioni/obbligazioni a carico delle parti interessate, l'operazione è, in linea di principio, fuori dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta.

Alla luce di tali considerazioni, la rilevanza fiscale dell'indennizzo che la società istante (*i.e.* conduttore del Compendio immobiliare) riceverà da Beta S.r.l. (*i.e.* locatore del Compendio Immobiliare) è, quindi, strettamente connessa alla qualificazione giuridica del rapporto intercorrente tra le parti in termini di rapporto sinallagmatico in cui rileva la funzione/causa di scambio.

Detta qualificazione deve essere desunta dalla disamina delle previsioni contrattuali che tenga conto della reale intenzione dalle parti, esplicitata, peraltro, dalla società istante ad integrazione degli ulteriori elementi istruttori forniti in sede di presentazione dell'istanza in trattazione.

In base a quanto chiarito da Alfa in relazione al contratto di locazione dalla stessa stipulato con Beta S.r.l., alla data di sottoscrizione di detto contratto quasi tutta l'area concessa in locazione risultava indisponibile per lo svolgimento dell'attività economica della società istante.

Gli interventi strutturali in questione sono effettuati da Alfa, in quanto funzionali all'ampliamento della concessione demaniale da parte dell'Autorità (richiesto dalla medesima società istante), con il consenso della società locatrice (*i.e.* Beta S.r.l.) desumibile dalle pattuizioni formalizzate nel contratto di locazione.

Proprio al fine di tener conto, nella fase iniziale del rapporto locatizio, dello sfruttamento economico limitato dell'area locata, a causa della mancanza dei lavori di approntamento a spese di Alfa, le parti hanno pattuito il pagamento di un canone di locazione provvisorio fino alla conclusione di detti lavori.

Alla conclusione dei lavori e, dunque, al termine di tale periodo transitorio, una volta realizzate le condizioni per un completo sfruttamento commerciale dell'area da

parte di Alfa e fino alla scadenza del contratto di locazione, le parti hanno convenuto il pagamento di un canone di locazione di importo superiore (*i.e.* canone ordinario) rispetto a quello provvisorio.

Con tale modalità di determinazione del canone di locazione le parti hanno, dunque, tenuto conto della circostanza che il valore economico di un'area interamente idonea all'utilizzo commerciale è maggiore rispetto a quello di un'area solo in parte utilizzabile per l'attività commerciale.

Come evidenziato dalla stessa società istante al riguardo, al fine di regolamentare il rapporto di locazione una volta conclusi da Alfa i lavori infrastrutturali, le parti contraenti hanno pattuito, oltre all'adeguamento automatico del canone di locazione nei termini anzidetti, anche un indennizzo a favore di Alfa (*i.e.* conduttore) determinato secondo le previsioni del Preliminare (rubricato "Ulteriori impegni e diritti dell'acquirente e di alcuni tra i venditori").

In particolare, sulla base di detto accordo, la società istante riceverà dalla società beta S.r.l. una somma (non superiore a euro) *"a titolo di indennizzo in considerazione del previsto effetto incrementativo del canone locatizio per effetto dei predetti lavori"*, *ovverossia dei lavori di cui ai paragrafi 7.1.1 e 7.1.2 del contratto di locazione (detta somma è determinata tenendo conto delle spese sostenute da Alfa S.r.l. per l'esecuzione dei lavori).*

Al riguardo, la società istante ha, altresì, specificato, in risposta alla richiesta di documentazione integrativa, che il paragrafo 9.2 del contratto di locazione, in base al quale il conduttore (*i.e.* Alfa) potrebbe aver diritto a ricevere un indennizzo per le migliorie e le opere eseguite dallo stesso (con il consenso del locatore), non riguarda gli interventi infrastrutturali di cui al paragrafo 7.1 del medesimo contratto. Alla scadenza del contratto di locazione, i costi sostenuti da Alfa per la realizzazione degli interventi infrastrutturali di cui al paragrafo 7.1 del contratto non potranno, dunque, più essere oggetto di ulteriori pretese da parte della stessa società, in quanto, secondo quanto chiarito dalla società istante, il relativo indennizzo deve considerarsi liquidato

già al momento della loro ultimazione e, dunque, in maniera anticipata rispetto alla scadenza del contratto di locazione (su questo specifico punto, in deroga, quindi, a quanto previsto dall'art. 1592, comma 1, del codice civile).

Fermo restando che le considerazioni di carattere fiscale espresse nel presente parere prendono atto acriticamente dei rapporti giuridici tra le parti rappresentati dalla società istante e che esulano da ogni considerazione circa la correttezza degli stessi rispetto alla disciplina civilistica del rapporto di locazione, dal momento che tali valutazioni non rientrano nell'ambito di competenza della scrivente, si fa presente quanto segue.

In base alla disamina delle clausole contrattuali previste nel contratto di locazione e nel Preliminare, l'indennizzo in argomento è stato collegato contrattualmente all'oggettivo aumento del valore economico del compendio immobiliare locato, conseguente all'effettuazione dei lavori da parte di Alfa.

In altri termini, Beta S.r.l. (i.e. locatore) è destinata a beneficiare dell'incremento del valore economico/commerciale del compendio immobiliare, conseguente a detti interventi, sia nel corso del rapporto di locazione (prova ne è il conseguente aumento del canone di locazione alla conclusione dei lavori) sia al momento della restituzione del compendio immobiliare (detti interventi rimarranno, infatti, acquisiti definitivamente alla proprietà del locatore, non essendo previsto, a carico del conduttore, l'obbligo di rimozione degli stessi e consentiranno, verosimilmente, un migliore utilizzo economico/commerciale del compendio immobiliare in questione).

La funzione giuridica/economica assolta dall'indennizzo di cui trattasi, connessa nei termini anzidetti all'incremento di valore economico del compendio immobiliare (che giustifica il corrispondente incremento del canone di locazione), sarebbe, altresì, corroborata dalla lettura coordinata - nei termini indicati dalla società istante - delle clausole di cui al paragrafo 9.2 "Modifiche e migliorie dopo la conclusione dei lavori" del contratto di locazione e delle clausole contrattuali di cui al Preliminare recanti la previsione dell'indennizzo, a favore di Alfa, per gli interventi

infrastrutturali.

Pertanto, a prescindere dalle modalità di determinazione dell'indennizzo e dalla fase in cui interviene il pagamento dello stesso (anticipatamente rispetto alla scadenza del contratto di locazione) - aspetti sui quali, come chiarito, non si esprime alcuna valutazione - si ritiene che in relazione a detto indennizzo sia ravvisabile la stessa *ratio* sottesa all'art. 1592, comma 1 del codice civile e, dunque, che lo stesso sia corrisposto in considerazione dei miglioramenti del compendio immobiliare locato conseguenti alla realizzazione dei descritti interventi infrastrutturali da parte di Alfa.

Una volta accertata, nei termini anzidetti, la funzione giuridica/economica dell'indennizzo di cui trattasi, è necessario verificare se lo stesso possa essere considerato come controprestazione di un'obbligazione assunta dalla società istante, conduttrice del compendio immobiliare e, quindi, se l'indennizzo in questione possa essere inquadrato nell'ambito di un rapporto sinallagmatico in presenza del quale, come chiarito precedentemente, si configura un'operazione imponibile.

In proposito, tenendo conto delle pattuizioni intercorse tra le parti, si è dell'avviso che l'effettuazione degli interventi infrastrutturali non sia oggetto di un'obbligazione contrattualmente assunta dalla società istante Alfa nei confronti della società locatrice dell'immobile. Quest'ultima si è limitata a prestare il proprio consenso all'esecuzione di detti interventi, oggetto di un'autonoma iniziativa della società istante, in quanto direttamente funzionali e indispensabili per l'esercizio della sua attività presso il compendio immobiliare locato.

L'indennizzo in questione, pertanto, si correla esclusivamente al dato obiettivo dell'incremento di valore del compendio immobiliare riconosciuto dalla società locatrice (e confermato dall'incremento del canone di locazione).

Ne consegue che l'indennizzo in questione deve considerarsi escluso dall'ambito di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo.

Ciò coerentemente alla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE secondo cui, ai fini della rilevanza IVA di un'operazione, deve sussistere una stretta correlazione tra

prestazione e controprestazione, che si verifica quando "il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato dall'utente" (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04 e sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)