

Senza Iva l'indennità per la perdita dell'avviamento Giurisprudenza in contrasto con la posizione delle Entrate

di Fabio Ciani, Gabriele Damascelli, Claudio Sabbatini - La Settimana Fiscale n. 16/2021

Di recente la Corte di Cassazione (sentenza 27 ottobre 2020, n. 23515) ha confermato il proprio consolidato orientamento circa il non assoggettamento ad Iva dell'indennità per la perdita di avviamento commerciale da erogare alla cessazione di taluni contratti di locazione. L'agenzia delle Entrate, invece, ritiene che l'indennizzo sia da assoggettare ad Iva. Ad oggi non c'è ancora una pronuncia da parte della Corte di Giustizia Ue, pertanto occorre farsi guidare dai principi che regolano la materia.

IN SINTESI

▼ COSA

La querelle circa l'applicazione dell'Iva sull'indennità per la perdita di avviamento commerciale prosegue da tempo, e ha visto un intervento della Corte di Cassazione anche nel 2020.

▼ PER CHI

I soggetti (locatore e conduttore) che cessano un contratto di locazione immobiliare adibiti ad attività commerciali che comporta contatti diretti con il pubblico.

▼ DA QUANDO

L'indennità viene corrisposta alla cessazione del rapporto contrattuale, ed è condizione necessaria per ottenere la liberazione dell'immobile.

▼ COME ADEMPIERE

L'indennità, per l'agenzia delle Entrate, è una prestazione di servizi, da fatturare con Iva ad aliquota ordinaria. La dottrina e la giurisprudenza ritengono invece che l'operazione non debba essere fatturata.

▼ EFFETTI

Non applicare l'Iva su un'operazione imponibile comporta importanti conseguenze sanzionatorie; nello stesso tempo, l'applicazione dell'imposta su un'operazione non rientrante nel campo di applicazione dell'Iva determina l'indetraibilità per il soggetto che la versa.

▼ RIFERIMENTI

Corte di Cassazione 27 ottobre 2020, n. 23515;
Rm 3 giugno 2005, n. 73/E; Aidc, norma di comportamento 190.

Aspetti civilistici

Relativamente ai contratti di locazione di immobili adibiti ad attività industriali, commerciali e artigianali, nonché di interesse turistico, gli articoli 34 e 35, legge 27 luglio 1978, n. 392 stabiliscono che – al momento della cessazione del rapporto contrattuale – quest'ultimo ha diritto ad ottenere dal locatore una indennità pari a 18 mensilità dell'ultimo canone corrisposto (per le attività alberghiere, l'indennità è pari a 21 mensilità).

Lo scopo è quello di risarcire il conduttore che, avendo esercitato/avviato un'attività economica in un locale e la clientela ne conosce il luogo di esercizio, perde una sorta di «avviamento».

Il conduttore ha diritto a una indennità doppia qualora l'immobile rilasciato, entro un anno dalla cessazione del precedente esercizio, venga da chiunque adibito, alternativamente:

- all'esercizio della stessa attività;
- di attività incluse nella medesima tabella merceologica (Dm 30 agosto 1971) che siano affini a quella già esercitata dal conduttore uscente.

L'indennità **spetta** nei casi di svolgimento delle cennate attività (individuate dall'articolo 27, legge 392/1978) in locali che comportano **contatti diretti con il pubblico** di utenti/consumatori. Qualora il conduttore adibisca l'immobile ad un **uso diverso** da quello pattuito (es. lo utilizza anche per attività che comportano contatti diretti con il pubblico), trascorsi 3 mesi dal momento in cui il locatore ne ha avuto conoscenza e comunque entro 1 anno dal mutamento di destinazione (senza che il locatore abbia chiesto la risoluzione del contratto), si applica il regime giuridico corrispondente all'uso effettivo dell'immobile, o a quello corrispondente all'uso prevalente qualora la destinazione ad uso diverso da quello pattuito sia parziale (articolo 80, legge 392/1978). In tal caso l'indennità è commisurata all'intero canone corrisposto, e non già ad una sola parte di esso (Corte di Cassazione, sezioni unite, 28 ottobre 1995, n. 11301).

Il diritto discende dalla cessazione del rapporto di locazione per **volontà del locatore**, a prescindere che la liberazione dei locali sia avvenuta – spontaneamente o coattivamente – dopo l'intimazione di licenza di rilascio ai sensi dell'articolo 657 cpc (Corte di Cassazione 9 giugno 1995, n. 6548).

Diversamente, **non spetta** se la cessazione del rapporto locatizio derivi da:

- inadempimento del conduttore;
- disdetta o recesso del conduttore;
- a causa di una procedura fallimentare;
- per via di provvedimenti della pubblica amministrazione (Corte Costituzionale 14 dicembre 1989, n. 542).

Spetta al conduttore che chiede l'indennità fornire la **prova della motivazione** della cessazione del rapporto di locazione (Corte di Cassazione 18 novembre 1994, n. 9757) e del fatto che l'attività svolta comportava il contatto diretto con il pubblico (Corte di Cassazione 7282/1997 e Corte di Cassazione 1699/1990), mentre egli **non deve provare il danno** subito, presumendosi la sussistenza del danno per il solo fatto di dover trasferire altrove l'attività imprenditoriale (Corte di Cassazione 27 marzo 2009, n. 7528; Corte di Cassazione 28 luglio 2005, n. 15821; Corte di Cassazione 9 giugno 1995, n. 6548; Corte di Cassazione 6 aprile 1995, n. 4027; Corte di Cassazione 9 maggio 1994, n. 4487; Corte di Cassazione 2616/1986).

Nel caso di esecuzione forzata del provvedimento di rilascio dell'immobile, questo è condizionato dall'avvenuta corresponsione dell'indennità (cd. **diritto di ritenzione**). Si pensi ad un aumento di canone richiesto dal locatore alla naturale scadenza del contratto. Se il conduttore (esercente attività rivolta al pubblico) non accetta il rialzo della pigione, il locatore è tenuto a corrispondere l'indennità per la perdita di avviamento commerciale. Se il conduttore non libera l'immobile, il locatore deve ottenere il provvedimento di rilascio

dell'immobile mediante esecuzione forzata, ma esso potrà essere emesso solo se il locatore stesso ha previamente pagato al conduttore l'indennità dovuta. La previsione di ritenzione è posta a tutela del conduttore e quindi se questi non rilascia l'immobile alla corresponsione dell'indennità di perdita dell'avviamento, non commette alcun illecito da dover risarcire (Corte di Cassazione 7 aprile 2010, n. 8231).

Il conduttore può **rinunciare** all'esercizio del suo diritto, e quindi all'indennità, ma la rinuncia è valida solo dopo che il contratto di locazione sia scaduto, dal momento che una rinuncia effettuata in un momento precedente è nulla ai sensi dell'articolo 79, legge 392/1978. Pertanto, è da considerare legittima la rinuncia successiva che abbia avuto luogo in sede transattiva (Corte di Cassazione 6634/1986 e Corte di Appello Brescia, 8 gennaio 1986).

Iva

Un aspetto controverso da tempo è il trattamento fiscale dell'indennità in esame.

Secondo il **Fisco** (Rm 3 giugno 2005, n. 73/E), essa deve essere inquadrata come prestazione di servizi per via dell'obbligo del conduttore di rimettere a disposizione del locatore un bene immobile (articolo 3, comma 1, Dpr 633/1972; articolo 25, Direttiva 2006/112/Ce). Secondo l'agenzia delle Entrate, non ci si deve lasciar fuorviare dalla locuzione «indennità» (che potrebbe far pensare ad una sorta di risarcimento), posto che non tutte le indennità hanno natura risarcitoria (es. l'indennità di esproprio per pubblica autorità costituisce il corrispettivo di una cessione di beni).

Secondo l'amministrazione finanziaria, l'indennità per la perdita dell'avviamento commerciale generata da locazioni commerciali non rappresenta una mera indennità risarcitoria, bensì di un compenso riconosciuto dal locatore a fronte di un arricchimento (attuale o potenziale dello stesso). Infatti, l'indennità non è legata solo ad un atto unilaterale del locatore che decide di interrompere anticipatamente il contratto, dovendo essere corrisposta anche in caso di cessazione naturale del rapporto per decorrenza dei termini e di mancato rinnovo.

Quindi, secondo l'Amministrazione finanziaria, tra le parti si viene a creare un rapporto sinallagmatico, il cui oggetto di scambio è l'incremento di valore che il conduttore, riconsegnando il bene, rimette nella disponibilità del proprietario. La conclusione cui giunge la Rm 73/E/2005 è che alla indennità «*debba riconoscersi la natura sinallagmatica dell'emolumento*», cosicché l'indennità in parola è «*imponibile in presenza del requisito soggettivo*» (ossia quando il locatore è un soggetto Iva).

Questo orientamento trae spunto da una parte della **giurisprudenza** (Corte di Cassazione 3 agosto 2004, n. 14814; Corte di Cassazione 17 gennaio 2001, n. 580; Corte di Cassazione, sezioni unite, 15 novembre 2000, n. 1177) che individua un rapporto di interdipendenza tra le reciproche obbligazioni di riconsegna dell'immobile e di pagamento dell'indennità e su un pronunciamento della Corte Costituzionale 20 marzo 1980, n. 36 secondo il quale, esercitando attività economiche, si viene a creare un avviamento dell'impresa dal quale il locatore dell'immobile in cui l'impresa stessa è gestita potrebbe trarre un arricchimento,

sia subentrando egli stesso al conduttore nell'attività o locando l'immobile a terzi, specie se svolgono attività analoghe a quella precedente.

Di diverso avviso la **dottrina**, che ha esaminato i risvolti Iva attraverso la Norma di comportamento dall'Associazione Italiana Dottori Commerciali (Aidc) 1° marzo 2014, n. 190. Secondo questa Norma, in linea generale l'indennità in parola dovrebbe ritenersi in sé per sé esclusa da Iva, in quanto non deriva da un rapporto sinallagmatico (in pratica non deriva da una cessione di un bene o una prestazione di servizi), ma si qualifica come indennizzo (Corte di Cassazione 7 giugno 2006, n. 13345).

Anche la Corte di Giustizia Ue ha più volte ricordato che un'operazione rientra nella sfera impositiva dell'Iva solamente se sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto e le somme versate sono l'effettivo **corrispettivo** di un servizio chiaramente individuabile, fornito nell'ambito di un **rapporto sinallagmatico** (Corte di Giustizia Ue, sentenza 12 maggio 2016, in causa C-520/14, punto 24; Corte di Giustizia Ue, sentenza 29 ottobre 2009, in causa C-246/08; Corte di Giustizia Ue, sentenza 23 marzo 2006, in causa C-210/04; Corte di Giustizia Ue, sentenza 26 giugno 2003, in causa C-305/01, punto 47; Corte di Giustizia Ue, sentenza 21 marzo 2002, in causa C-174/00; Corte di Giustizia Ue, sentenza 5 giugno 1997, in causa C-2/95, punto 45; Corte di Giustizia Ue, sentenza 3 marzo 1994, in causa C-16/93, punto 14; Corte di Giustizia Ue, sentenza 8 marzo 1988, in causa C-102/86).

Sul punto sono chiare:

- la Corte di Giustizia Ue, sentenza 2 giugno 2016, in causa C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit e Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit*: «una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente»;
- la Corte di Giustizia Ue, sentenza 18 luglio 2007, in causa C-277/05, *Société Thermale Eugénie Les Bains*: ai fini della sussistenza del suddetto rapporto sinallagmatico, occorre che sia ravvisabile «un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscano l'effettivo corrispettivo di un servizio individuabile fornito nell'ambito di un rapporto giuridico caratterizzato da prestazioni sinallagmatiche».

In pratica l'**irrilevanza ai fini Iva** discende dal fatto che l'indennità non trova giustificazione in benefici pluriennali per il locatore o per il conduttore subentrante per la durata residua del contratto.

Già con la previgente legge 27 gennaio 1963, n. 19 il legislatore ha inteso tutelare l'avviamento commerciale stabilendo che (articolo 4) «il conduttore uscente ha diritto di essere compensato dal locatore per la perdita dell'avviamento che l'azienda subisca in conseguenza di tale cessazione». Quindi, l'indennità non costituisce neppure un ristoro risarcitorio, ma **compensativo** della perdita di avviamento commerciale (che il legislatore intende tutelare) dovuto per la cessazione del vincolo giuridico.

Ad avallare questa tesi ci sarebbe anche parte della **giurisprudenza**, secondo cui il diritto all'indennità discende direttamente dalla cessazione del rapporto contrattuale per causa non imputabile al conduttore, con ciò presumendosi la sussistenza di un danno per il solo fatto di dover trasferire altrove l'attività imprenditoriale. Che la somma dovuta abbia natura di indennizzo (come suggerisce, del resto, la rappresentazione lessicale della norma), lo dimostra anche il fatto che il legislatore ha voluto predeterminare forfettariamente il danno (oltre al diritto di ritenzione del bene fin quando le somme non gli sono state corrisposte), a prescindere da ogni altra valutazione o dalla dimostrazione dell'effettivo danno.

La giurisprudenza prevalente, in definitiva, propende per l'esclusione dall'applicazione dell'Iva all'indennità (Corte di Cassazione 27 ottobre 2020, n. 23515; Corte di Cassazione 12 novembre 2019, n. 29180; Ctr Toscana 28 febbraio 2016, n. 1889/25/16; Ctp di Treviso 11 novembre 2014, n. 776/2/14; Corte di Cassazione 29 maggio 2012, n. 8559; Corte di Cassazione 2 aprile 2009, n. 7992; Corte di Cassazione 27 marzo 2009, n. 7528; Corte di Cassazione 11 luglio 2006, n. 15721; Corte di Cassazione 7 giugno 2006, n. 13345; Corte di Cassazione 31 maggio 2005, n. 11596; Corte di Cassazione 6 maggio 2003, n. 6876; Corte di Cassazione 26 maggio 1999, n. 5098; Corte di Cassazione 9 giugno 1995, n. 6548; Corte di Cassazione 9 maggio 1994, n. 4487).

Vi sono però casi in cui il rilascio dell'immobile potrebbe determinare un pagamento rientrante nel campo di applicazione dell'Iva, come nel caso in cui l'azione fosse riconducibile ad una obbligazione di fare, non fare o permettere (es. indennità corrisposte per ottenere l'**anticipato rilascio** o quella corrisposta per subentrare ad altri conduttori), in quanto l'indennità deriva da **reciproche concessioni** sui diritti e doveri originati dal contratto di locazione. Si applica l'Iva se la cessazione del contratto - e il corrispettivo che ne deriva - dipende da una negoziazione tra le parti che determina quindi la sussistenza di un vincolo sinallagmatico (scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato).

Quindi, solo se l'indennità viene corrisposta in **presenza di un comportamento**, positivo o negativo del conduttore, economicamente apprezzabile, l'operazione è riconducibile alla sfera di applicazione dell'Iva (Rm 25 maggio 2007, n. 117/E).

Obbligazioni con Iva, ma solo se c'è «consumo»

Non sempre, comunque, un'obbligazione (di fare, non fare, o permettere) dietro pagamento di un corrispettivo integra un'operazione imponibile ai fini dell'Iva: in particolare, l'imposta non è applicabile se non si realizza alcun consumo di beni o di servizi.

Nella sentenza 18 dicembre 1997, in causa C-384/95, *Landboden-Agrardienste*, la Corte di Giustizia Ue si è pronunciata sulla questione dell'assoggettamento o meno all'Iva dell'indennità erogata dallo Stato a un produttore agricolo dietro l'impegno di abbandonare una certa parte del raccolto (di patate). Per la soluzione della fattispecie, perfettamente inquadrabile nella nozione di obbligazione (negativa) verso corrispettivo, la Corte ha richiamato il precedente rappresentato dalla sentenza 29 febbraio 1996, in C-215/94, *Mohr* (in cui l'imprenditore aveva assunto l'impegno di abbandonare in via definitiva la produzione lattiera), precisando che l'impegno assunto deve implicare un consumo.

Nella fattispecie, l'impegno assunto dall'imprenditore agricolo di ridurre la sua produzione non risponde a questo principio, dato che non dà origine ad alcun consumo: l'imprenditore infatti non fornisce servizi a un consumatore identificabile, né un vantaggio che possa considerarsi come un elemento costitutivo del costo dell'attività di una terza persona nel circuito commerciale. In tali circostanze, dunque, pur costituendo un'obbligazione verso corrispettivo, l'impegno assunto dall'imprenditore non può essere qualificato come una prestazione di servizi ai sensi Iva.

Analogo è il caso di un'impresa che aveva percepito dalla società proprietaria di un immobile una somma di denaro in cambio della stipula di un contratto di locazione. In sostanza, l'impresa aveva assunto verso corrispettivo l'obbligazione di diventare locataria dell'immobile. Al riguardo, nella sentenza 9 ottobre 2001, in causa C-409/98, *Mirror Group*, la Corte ha dichiarato che un locatario il quale s'impegna, anche in cambio di un pagamento effettuato dal proprietario, unicamente a divenire locatario e a pagare il canone non fornisce, per quanto riguarda tale attività, una prestazione di servizi al proprietario.

Naturalmente questa conclusione vale soltanto se il locatario si sia limitato a concludere il contratto di locazione, ma non nel caso in cui egli abbia, a sua volta, effettuato una prestazione determinata a favore del proprietario (in proposito, la Commissione europea, nel corso del procedimento, aveva osservato che una società prestigiosa, assumendo l'impegno di divenire locataria di una porzione di un nuovo edificio, con la sua presenza potrebbe attrarre altri locatari e tale attività potrebbe costituire una prestazione di servizi di natura promozionale fornita al proprietario; una siffatta prestazione, tuttavia, sarebbe difficile da definire).

Applicando questi principi, la Corte di Cassazione (sentenza 5 settembre 2014, n. 18764) ha sostenuto l'estraneità alla sfera dell'Iva delle obbligazioni assunte nel contesto di un negozio di transazione con il quale le parti si erano impegnate a rinunciare ai contenziosi pendenti su talune obbligazioni di contenuto risarcitorio.

Per un pronunciamento di prassi più recente si veda agenzia delle Entrate, risposta a interpello 19 settembre 2020, n. 386.

Nel caso in cui l'indennità rientri nella sfera di applicazione dell'imposta, essa è soggetta al medesimo **regime impositivo** del contratto di locazione: sarà esente se è esente (articolo 10, comma 1, numero 8), Dpr 633/1972) il canone o assoggettata ad Iva se il canone è assoggettato ad imposta.

Sul punto, la Corte di Giustizia Ue, sentenza 15 dicembre 1993, in causa C-63/92, *Lubbock Fine & Co.* ha affermato che «È riconducibile alla nozione di «affitto e locazione di beni immobili» utilizzata dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, per definire un'operazione inderogabilmente esente dall'imposta, la circostanza che un affittuario, rinunciando ai diritti a lui derivanti dal contratto d'affitto, rimetta il bene immobile, dietro pagamento di un'indennità, a disposizione del suo dante causa» (si vedano anche i punti 9 e 10 della sentenza).

Nello stesso senso Corte di Giustizia Ue, in causa C-409/98, *Mirror Group* e Corte di Giustizia Ue, in causa C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*.

Esempio

Il contratto di locazione dell'immobile viene risolto di comune accordo tra locatore e conduttore: quest'ultimo si obbliga a rilasciare l'immobile anticipatamente rispetto alla naturale scadenza del contratto, per venire incontro alle esigenze del locatore. In questa ipotesi, l'indennità convenuta dalle parti è generata da un comportamento positivo del conduttore (una obbligazione di fare, rientrante nel campo di applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 3, comma 1, Dpr 633/1972).

In altre parole, il trattamento ai fini Iva è il seguente:

Disciplina Iva applicabile	
La somma riconosciuta al conduttore che libera l'immobile ha natura di:	Trattamento Iva:
Indennizzo	Esclusa dall'applicazione dell'Iva, in quanto manca della controprestazione da parte del conduttore stesso (il diritto alla somma deriva dal contratto/dalla legge).
Corrispettivo di un'obbligazione di fare o non fare o permettere (es. derivante dalla negoziazione della risoluzione del contratto di locazione)	È soggetta ad Iva con il medesimo regime (esenzione o imponibilità) applicato ai canoni di locazione (il diritto alla somma deriva da un comportamento del conduttore).

Imposte dirette

Gli aspetti reddituali dell'indennità in commento sono stati esaminati dall'Aidc con la Norma di comportamento 19 giugno 2013, n. 188.

In tale documento è stato specificato che l'indennità:

- **concorre** alla formazione del reddito - nell'esercizio in cui matura - in capo al percipiente (conduttore) qualora questi rivesta la figura di imprenditore;
- è **deducibile** secondo il criterio di competenza, se corrisposta dal locatore che possiede l'immobile in regime d'impresa, ovvero è deducibile secondo il criterio di cassa qualora il locatore sia una persona fisica non imprenditore.

Deduzione/tassazione dell'indennità		
Locatore	Persona fisica che possiede l'immobile al di fuori dell'attività d'impresa (o società semplice)	Deduce dal reddito complessivo l'onere, secondo il criterio di cassa (articolo 10, comma 1, lettera h), Dpr 917/1986). La deduzione non spetta, invece, per gli enti non commerciali e per le società estere prive di stabile organizzazione in Italia (articoli 146 e 154, comma 1, Dpr 917/1986). Le società semplici fruiscono della deduzione pro-quota in base alle percentuali di partecipazione agli utili, di cui all'articolo 5 del Tuir.
	Immobile posseduto nell'ambito dell'attività d'impresa	Se l'indennità è corrisposta per la liberazione di un immobile-merce ovvero di un immobile strumentale (non anche per gli immobili «patrimonio», per i quali i costi non assumono valenza reddituale; cfr. articolo 90, comma 2 del Tuir), per il soggetto erogante essa <i>«rappresenta ... un costo, deducibile sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini Irap, di competenza dell'esercizio nel quale l'indennità diviene dovuta»</i> (Aidc, norma di comportamento 188/2013).
Conduttore	Imprenditore individuale	L'indennità potrà essere tassata separatamente, su opzione del percipiente (articolo 17, comma 1, lettera h), Dpr 917/1986).

	Società di persone o di capitali	L'indennità rappresenta una sopravvenienza attiva (articolo 88, comma 3, lettera a), Dpr 917/1986) che concorre alla formazione del risultato d'esercizio secondo il criterio di competenza. Infatti, la relazione ministeriale di accompagnamento al vecchio Tuir chiarisce che nel comma 3 dell'articolo 55 (ora articolo 88) sono stati inclusi fra le sopravvenienze attive anche gli indennizzi non consistenti nella perdita di beni, fra cui appunto l'indennità per la perdita di avviamento commerciale.
--	----------------------------------	--

Si ricorda che - a mente dell'articolo 28, Dpr 600/1973 - i sostituti d'imposta operano (a prescindere dalla natura dell'immobile) una **ritenuta** del 15% a titolo di acconto sulle somme erogate (sia sull'indennità ordinaria sia sull'ulteriore indennità; cfr. Cm 19 maggio 1979, n. 24/8/1205).

In Redazione: Paolo Di Gregorio