

Bilancio, vigilanza e controlli n. 10/2019

Indennizzo per la riduzione del canone di locazione: criticità contabili e fiscali

di Sandro Cerato – dottore commercialista e pubblicista

Con la risposta resa all'interpello [n. 16/E/2019](#), l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che l'indennizzo pagato per la riduzione del canone annuo accordato in sede di rinnovo del contratto di locazione (e oggetto di apposita scrittura privata qualificata dalle parti come "scrittura indennitaria") rappresenta per il conduttore un debito/passività di natura determinata ed esistenza certa (trattandosi di un'obbligazione istantanea e non di durata) deducibile, ai fini Ires e ai fini Irap, nel periodo d'imposta in cui sorge l'obbligazione al pagamento verso la controparte ([articolo 109](#), comma 2, lettera b), ultimo periodo, Tuir). È stata conseguentemente disattesa l'interpretazione sostanziale individuata dalla società istante secondo cui l'indennizzo in parola – che da un punto di vista sostanziale doveva rappresentare una componente anticipata del canone di affitto dell'immobile – si sarebbe dovuto dedurre, ai fini dell'Ires e dell'Irap, in quote costanti lungo tutta la durata del contratto di locazione, con la possibilità di dedurre, in un'unica soluzione, le quote non ancora dedotte, nell'esercizio in cui si fosse verificata l'interruzione anticipata del contratto di locazione. L'interpretazione dell'Agenzia delle entrate non pare del tutto convincente, in quanto la stessa attribuisce rilevanza contabile e fiscale unicamente agli aspetti formali della "scrittura indennitaria" rispetto a quelli sostanziali collegati all'intervenuta riduzione del canone di locazione prevista nel nuovo contratto di affitto.

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Il D.Lgs. 139/2015 (di attuazione della Direttiva 2013/34/UE) ha significativamente modificato la normativa dedicata al bilancio d'esercizio prevedendo, tra l'altro, la sostituzione del principio della funzione economica con il principio della prevalenza della sostanza sulla forma per il quale *"la rilevazione e la presentazioni delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto"* ([articolo 2423-bis](#), comma 1, n. 1-bis, cod. civ.).

La declinazione pratica del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, è stata demandata ai Principi contabili nazionali, aggiornati

dall'Oic sulla base delle disposizioni contenute nel citato D.Lgs. 139/2015¹. Di seguito, si propongono alcuni esempi di declinazione pratica del principio di prevalenza della sostanza sulla forma contenuti nei Principi contabili.

Oic 12 (composizione e schemi del bilancio d'esercizio)

Il Principio contabile Oic 12 precisa che, nella redazione delle voci “*altri proventi finanziari*” (C16) e “*oneri finanziari*” (C17), la differenza tra le disponibilità liquide erogate e il valore attuale dei flussi finanziari futuri deve essere rilevata tra gli oneri finanziari del Conto economico al momento della rilevazione iniziale, salvo che “*la sostanza dell'operazione o del contratto non inducano ad attribuire a tale componente una diversa natura*”. Così, ad esempio, se dalla lettura dei verbali del CdA (o da altre evidenze) si dovesse evincere che un determinato finanziamento infragruppo è stato erogato al solo fine di rafforzare patrimonialmente la società controllata, la differenza tra le disponibilità liquide erogate e il valore attuale dei flussi finanziari futuri deve essere iscritta (nel bilancio della società controllata) a incremento del patrimonio netto e non a provento finanziario.

Oic 19 (debiti)

Dando applicazione al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, il Principio contabile Oic 19 ha stabilito che il riacquisto sul mercato di proprie obbligazioni deve essere trattato contabilmente come se la società:

“avesse proceduto a un'estinzione anticipata del prestito obbligazionario mediante rimborso con disponibilità liquide, anche nel caso in cui le obbligazioni acquistate non sono annullate e sono successivamente rivendute sul mercato”.

Secondo il Principio contabile Oic 19, l'interpretazione sostanziale dell'evento di riacquisto delle obbligazioni:

“risiede nella considerazione che se la società procedesse a iscrivere le proprie obbligazioni, riacquistate sul mercato, tra le attività dello Stato patrimoniale, essa iscriverebbe nell'attivo titoli di debito che rappresenterebbero crediti verso se stessa e lascerebbe iscritti nel passivo debiti per obbligazioni parimenti verso se stessa”.

¹ La decisione di demandare ai Principi contabili nazionali le declinazioni pratiche del principio della prevalenza della sostanza sulla forma è giustificata dal fatto che le norme che disciplinano il principio in argomento “*costituiscono disposizioni di carattere generale che, per loro intrinseca natura e finalità, non recano una descrizione di dettaglio, la quale, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte*” (relazione illustrativa al D.Lgs. 139/2015).

² Secondo i nuovi Principi contabili, l'acquisto di azioni proprie costituisce una restituzione dei conferimenti ai soci, con conseguente riduzione del patrimonio sociale. In precedenza, era prevista, invece, l'iscrizione delle azioni proprie nell'attivo patrimoniale con la costituzione in contropartita di una riserva indisponibile.

Conseguentemente, non rispetta il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, l'amministratore che iscrive tra i titoli di debito dell'attivo dello Stato patrimoniale le obbligazioni proprie riacquistate sul mercato (che rappresenterebbero crediti verso la società stessa) e che lascia iscritti nel passivo debiti per obbligazioni verso la società stessa, in quanto le poste in esame non rispondono alle definizioni di credito e debito.

Oic 16 (immobilizzazioni materiali)

Il Principio contabile Oic 16 dispone che le immobilizzazioni materiali sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito, precisando che detto trasferimento avviene generalmente quando si verifica il trasferimento del titolo di proprietà³. Sempre nel contesto dell'Oic 16 viene precisato che la permuta o pagamento con un'altra immobilizzazione e i connessi costi accessori devono essere trattati contabilmente in modo differente a seconda che:

- si realizzi nella sostanza un'operazione di acquisto e vendita. In questo caso, la permuta deve essere rilevata in base al presumibile valore di mercato attribuibile al cespote ricevuto alla data di acquisizione, mentre i costi accessori relativi alla permuta possono essere capitalizzati per la quota attendibilmente riferibile all'operazione di acquisto del bene;
- non si realizzi nella sostanza un'operazione di acquisto e vendita, ma la permuta è effettuata per procurare la disponibilità di un cespote di analoghe caratteristiche funzionali senza l'obiettivo di conseguire un componente positivo di reddito. In tale fattispecie, il valore d'iscrizione dell'immobilizzazione materiale acquisita è riconosciuto pari al valore contabile netto dell'immobilizzazione materiale ceduta, mentre i costi accessori devono essere imputati direttamente a Conto economico.

Le indicazioni del Principio contabile Oic 11

La portata del principio della prevalenza della sostanza sulla forma è stata illustrata, invece, dal Principio contabile Oic 11, rubricato *"Finalità e postulati del bilancio d'esercizio"*, anche in considerazione degli importanti risvolti fiscali conseguenti all'applicazione del principio di derivazione rafforzata, di cui si dirà in seguito. Al riguardo, il Principio contabile in parola ha precisato che l'elaborazione dei Principi contabili da parte dell'Oic si è conformata al postulato generale, sancito dall'[articolo 2423-bis](#),

³ Nel medesimo principio viene altresì sancito che, se in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi è coincidenza tra tali momenti, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici. Conseguentemente, nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali.

comma 1, n. 1-bis), cod. civ., secondo cui “*la rilevazione e la presentazioni delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto*”. Nel dettaglio, le definizioni, le condizioni richieste per l’iscrizione o la cancellazione degli elementi di bilancio e i criteri di valutazione contenuti nei documenti Oic individuano i parametri principali attraverso i quali l’attento esame dei termini contrattuali delle transazioni conduce alla rilevazione e presentazione delle poste in bilancio. Di conseguenza, la prima e fondamentale attività richiesta al redattore del bilancio è quella di individuare i diritti, gli obblighi e le condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e di confrontare gli stessi con le disposizioni dei Principi contabili, per accertare la correttezza dell’iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici.

Sempre secondo il Principio contabile Oic 11, l’analisi contrattuale è rilevante anche per stabilire l’unità elementare da contabilizzare e ciò anche ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti: da un unico contratto possono, infatti, scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata, così come da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria⁴. L’applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma è particolarmente soggetta all’interpretazione del redattore del bilancio, per cui si pone il problema di come comportarsi nei casi in cui vi siano delle operazioni da rilevare in bilancio che non sono disciplinate da uno specifico principio contabile. A questo proposito, il Principio contabile Oic 11 stabilisce che, ove una fattispecie non sia disciplinata dai Principi contabili di riferimento, il redattore del bilancio deve preliminarmente ricorrere, in via analogica, alle previsioni contenute in Principi contabili nazionali che trattano casi simili e, se ciò non fosse possibile, dovrà fare riferimento al postulato della prevalenza della sostanza sulla forma, anche applicando soluzioni previste dai Principi contabili internazionali. Al contrario, il redattore di bilancio non può applicare il principio della rappresentazione sostanziale per derogare le previsioni dei Principi contabili⁵.

La prevalenza della sostanza sulla forma e il principio di derivazione rafforzata

Il postulato della prevalenza della sostanza sulla forma rileva anche ai fini della determinazione del reddito di impresa dei soggetti diversi dalle micro imprese per i quali, a decorrere dall’esercizio

⁴ Il principio Oic 11 propone l’esempio dell’Oic 23 “*lavori in corso su ordinazione*” (che indica le condizioni al verificarsi delle quali un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa o, viceversa, una singola commessa è frazionata in differenti fasi o opere) e quello contenuto dall’Oic 32 “*Strumenti finanziari derivati*” secondo cui “*nei casi in cui le caratteristiche economiche e i rischi del derivato incorporato non sono strettamente correlati a quelli del contratto primario e sono soddisfatti tutti gli elementi della definizione di strumento finanziario derivato, la società deve distinguere il derivato dal contratto primario e contabilizzarlo separatamente*”.

⁵ Il motivo alla base del quale si è ritenuto che il principio della prevalenza della sostanza sulla forma debba essere utilizzato solo nel caso in cui la specifica fattispecie non è disciplinata dall’Oic è rinvenibile nella circostanza che i principi contabili sono già stati elaborati tenendo conto del suddetto principio. Peraltra, se si lasciasse al redattore la libertà di derogare i Principi contabili, il risultato sarebbe un bilancio non conforme al quadro normativo di riferimento.

successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (2016 per i soggetti “solari”), opera il principio di derivazione rafforzata introdotto, all’interno dell’[articolo 83](#), Tuir, dall’[articolo 13-bis](#), D.L. 244/2016: il principio di derivazione rafforzata – che presiede alla determinazione del reddito d’impresa – implica, infatti, la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio, con il conseguente riconoscimento fiscale della rappresentazione contabile fondata sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma, così come declinato dai Principi contabili ([articolo 2](#), comma 1, D.M. 48/2009; [articolo 2](#), comma 1, lettera a), n. 1, D.M. 3 agosto 2017)⁶. Consegue che, devono intendersi non applicabili a tali soggetti le regole di competenza fiscale di cui all’[articolo 109](#), commi 1 e 2, Tuir, che, nell’assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e oggettiva determinabilità dei componenti reddituali e alle risultanze giuridico-formali (risultanze negoziali e acquisizione/passaggio della proprietà o di altri diritti reali sui beni), nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all’anzidetto criterio.

Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma interpretato dall’Agenzia delle entrate

Posto che il principio di derivazione rafforzata implica il riconoscimento fiscale della rappresentazione contabile fondata sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma, nel recente passato l’Agenzia delle entrate è stata interpellata al fine di risolvere alcune problematiche attinenti la corretta declinazione del postulato in parola in presenza di determinate operazioni (non espressamente disciplinate dai Principi contabili) e del conseguente impatto fiscale delle scelte contabili adottate in ossequio al citato principio della derivazione rafforzata. Tra le principali operazioni esaminate dall’Amministrazione finanziaria si segnalano le seguenti.

Trattamento contabile e fiscale del corrispettivo conseguito per la costituzione del diritto di superficie a termine ([risoluzione n. 37/E/2018](#))

Con la risoluzione n. 37/E/2018, l’Agenzia delle entrate ha chiarito che, per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile (diversi dalle micro imprese) e che, quindi, applicano, ai fini della determinazione del reddito d’impresa, il citato principio di derivazione rafforzata,

⁶ Per i soggetti in relazione ai quali trova applicazione il principio di derivazione rafforzata, l’imputazione temporale dei componenti di reddito avviene - salvo specifiche deroghe espressamente previste dal Tuir - in perfetta aderenza alle risultanze del Conto economico, con la diretta conseguenza di ridurre le discordanze tra utile di bilancio e reddito d’impresa, evitando al contempo la gestione di un doppio binario civilistico-fiscale e semplificando le modalità di determinazione del reddito imponibile.

il corrispettivo conseguito per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato, contabilizzato in base alla maturazione contrattuale (analogamente a quanto avviene per la locazione), concorre alla formazione del reddito d'impresa come ricavo (e non come plusvalenza) così come imputato in bilancio.

Trattamento contabile e fiscale del contributo per la realizzazione di allestimento locali (risposta a interpello n. 100/E/2018)

Con la successiva [risposta a interpello n. 100/2018](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale applicabile a una operazione complessa (basata sulla stipulazione di 3 contratti tra loro interconnessi). Nello specifico, la fattispecie esaminata dall'Agenzia delle entrate riguardava il caso di una società di commercio all'ingrosso che, in data 10 aprile 2017, aveva stipulato con una società di gestione di un fondo immobiliare i seguenti contratti:

- un “*contratto di locazione*”, con efficacia dal 1° settembre 2017 al 31 agosto 2026, salvo rinnovo tacito a scadenza per ulteriori 6 anni;
- un “*contratto di contributo*” per la realizzazione di lavori di allestimento all'interno dei locali (c.d. lavori *di fit out*), il quale prevede il riconoscimento di un contributo, pari a 25 mensilità del canone di locazione, per la realizzazione dei predetti lavori;
- un “*contratto di comodato*”, a titolo gratuito, efficace alla data di consegna dell'immobile e fino al 31 agosto 2017, al fine di consentire la disponibilità dei locali per il tempo necessario per l'esecuzione dei lavori *di fit out*.

In assenza di indicazioni da parte dei Principi contabili nazionali, la società istante aveva optato di ripartire il contributo ricevuto dal locatore in quote costanti lungo la durata dei 2 contratti (comodato e locazione) e di rilevare il contributo in parola in riduzione del canone di locazione, in applicazione del principio della rappresentazione sostanziale, così come previsto dalla prassi contabile internazionale (SIC 15 rubricato “*leasing operativo – incentivi*”). Di parere conforme all'interpretazione sostanziale individuata dalla società istante, l'Agenzia delle entrate secondo la quale, in forza del principio di derivazione rafforzata, la qualificazione e l'imputazione temporale adottate in bilancio in relazione al componente di reddito in esame debbano trovare riconoscimento fiscale ai fini dell'Ires e anche ai fini dell'Irap.

Trattamento contabile e fiscale dell'indennizzo per la riduzione del canone di locazione (risposta interpello n. 16/E/2019)

Con la successiva risposta all'interpello n. 16/E/2019, è stato affrontato, invece, il caso di una società che conduce in locazione un immobile strumentale in forza di un contratto locativo, la cui efficacia era destinata

a cessare per effetto della disdetta comunicata dal locatore, non intenzionato a rinnovare il rapporto di locazione alle medesime condizioni contrattuali, in ragione dell'intervenuto incremento del valore commerciale e locatizio dell'immobile. In esito alla trattativa relativa al nuovo contratto di locazione, il locatore accettava una riduzione del canone annuo inizialmente proposto per il rinnovo, richiedendo però, quale contropartita, il versamento di una somma a titolo di indennizzo per la riduzione del canone annuo, accordato con apposita scrittura privata espressamente qualificata dalle parti come “*scrittura indennitaria*”. A fronte di tale pattuizione contrattuale è stato chiesto all'Agenzia delle entrate quale fosse il corretto trattamento fiscale dell'indennizzo in parola, ai fini delle imposte dirette (Ires e Irap).

Soluzione prospettata dal contribuente istante

Secondo la società istante – che predispone il proprio bilancio in conformità alla normativa del codice civile, interpretata e integrata dai Principi contabili elaborati dall'Organismo italiano di contabilità (Oic) – la contabilizzazione del pagamento anticipato dell'indennizzo in parola doveva rispettare quanto disposto dall'[articolo 2423-bis](#), comma 1, n. 1-bis, cod. civ. secondo cui “*la rilevazione e la presentazione delle voci di bilancio è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto*”. Infatti detta somma, al di là della qualificazione contrattuale come “indennizzo”, da un punto di vista sostanziale doveva ritenersi una componente anticipata del canone di affitto dell'immobile. In particolare, trattandosi di fattispecie non specificatamente disciplinata dai Principi contabili, la società istante riteneva che dovesse applicarsi, per analogia, la disciplina prescritta dal Principio contabile Oic 12 (Appendice A) per la fattispecie (seppure differente) delle operazioni di locazione finanziaria, con conseguente possibilità di:

- ripartire il pagamento anticipato dell'indennizzo in proporzione al tempo e più precisamente lungo tutto il periodo della durata contrattuale della locazione (18 anni), tramite l'iscrizione di un risconto attivo e;
- di dedurre, in un'unica soluzione, le quote non ancora dedotte nell'esercizio in cui si fosse verificata l'interruzione anticipata del contratto di locazione (ossia prima del diciottesimo anno dalla data di inizio della locazione).

Soluzione fornita dall'Agenzia delle entrate

Di diversa opinione l'Agenzia delle entrate che, negando l'esistenza di ogni collegamento contrattuale tra la scrittura privata (che prevede il pagamento dell'indennità) e il nuovo contratto di locazione, ha rigettato l'interpretazione sostanziale individuata dal contribuente istante. Secondo l'Agenzia delle

entrate, il pagamento dell'indennizzo in questione – riconducibile a un'obbligazione autonoma con funzione indennitaria⁷ - rappresenta, infatti, un debito/passività di natura determinata ed esistenza certa, trattandosi di un'obbligazione a pagare un ammontare fisso a una data stabilita. Alla luce dei predetti elementi, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che tale somma non possa essere qualificata come canone di locazione, assumendo la stessa una “mera” funzione indennitaria. Ai fini fiscali, quindi, in virtù dell'anzidetta qualificazione, il componente negativo rappresentato dall'indennizzo deve essere considerato fiscalmente deducibile, ai fini Ires e ai fini Irap, nel periodo d'imposta in cui sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, trattandosi di un'obbligazione “istantanea” e non “di durata”, ai sensi dell'[articolo 109](#), comma 2, lettera b), ultimo periodo, Tuir.

L'interpretazione adottata dall'Agenzia delle entrate non è esente da critiche in quanto la stessa pare attribuire rilevanza contabile e fiscale unicamente agli aspetti formali della “scrittura indennitaria” rispetto a quelli sostanziali alla base della stessa, ossia l'intervenuta riduzione del canone di locazione previsto nel nuovo contratto di affitto. Come condivisibilmente osservato da autorevole dottrina:

“pare, infatti, difficile poter sostenere che per il locatario il pagamento della somma una tantum non dovesse essere ricondotto, nella sostanza e al di là della qualificazione contrattuale, a un onere afferente la locazione e come tale da imputare a bilancio secondo un criterio temporale⁸”.

Osservazioni conclusive

A conclusione del presente intervento non si può non evidenziare come l'attento esame dei termini contrattuali ai fini della rilevazione e presentazione delle poste in bilancio secondo il principio della rappresentazione sostanziale, lascia al redattore del bilancio alcuni margini di discrezionalità, che potrebbero prestare il fianco a contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria. È giusto il caso di precisare che, qualora dovesse emergere che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai Principi contabili (tenendo conto dei dati e delle informazioni disponibili al momento della redazione del bilancio), l'Amministrazione finanziaria può determinare l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai Principi contabili. In altri termini, è riconosciuta all'Amministrazione finanziaria la facoltà di entrare nel merito dei termini contrattuali di una determinata operazione al fine

⁷ In particolare, osserva l'Agenzia delle entrate, la scrittura privata in esame precisa che, con la sottoscrizione del nuovo contratto di locazione, le parti dichiarano espressamente che, relativamente al contratto precedente, non hanno nulla a pretendere l'una dall'altra per qualsiasi ragione o causa comunque dipendente e/o derivante dal contratto medesimo, rilasciandosi reciproca liberatoria. Ne consegue che, tale somma non possa essere qualificata come canone di locazione, e che assolva, piuttosto, una “mera” funzione indennitaria.

⁸ Indennizzo per la riduzione del canone locativo: la sostanza economica si deve arrendere alla forma giuridica di G. Gavelli e F. Giommoni in “il fisco” n. 18 del 2019 pag. 1-1722.

di verificare se la stessa sia stata correttamente contabilizzata in bilancio in base al criterio sostanziale: a una errata rappresentazione contabile di una determinata operazione secondo i principi Oic consegue, infatti, una violazione della normativa fiscale (che incide sulla determinazione del reddito di impresa) poiché le regole dettate dai principi contabili impattano direttamente sulla determinazione del reddito di impresa, in virtù del principio di derivazione rafforzata di cui si è detto in precedenza. Sul punto, come correttamente affermato dalla citata dottrina, la facoltà riconosciuta all’Agenzia delle entrate di contestare gli aspetti sostanziali di un determinato contratto, come interpretati dal contribuente, avrà quale conseguenza un incremento significativo del contenzioso difficilmente gestibile dal giudice tributario, in quanto relativo, non all’applicazione di una norma tributaria (o di uno specifico Principio contabile), ma all’applicazione di un postulato del bilancio d’esercizio, quale quello della prevalenza della sostanza sulla forma, *“che richiede una interpretazione “sostanziale” degli accordi contrattuali che va oltre l’apparente forma giuridica del contratto”*.