

IMPOSTE SUL REDDITO

Indennità per rilascio anticipato dell'immobile

di Sandro Cerato

Nell'ambito dei **contratti di locazione di immobili**, può verificarsi che il conduttore rilasci anticipatamente l'immobile rispetto alla scadenza contrattuale, e che a fronte di tale evento percepisca un'indennità. Nel presente lavoro si affronta il caso di un **professionista** che percepisce una somma da parte della società locatrice dell'immobile rilasciato.

Iniziando l'indagine in capo al conduttore, è necessario verificare se l'indennità percepita dal professionista possa inquadrarsi tra i **componenti positivi di reddito** di lavoro autonomo, di cui all'art. 54 del TUIR. In tale disposizione, ed in particolare nel co. 1, si desume che i **compensi rilevanti ai fini della formazione del reddito** sono quelli percepiti nel periodo d'imposta (criterio di cassa), “nell'esercizio dell'arte o della professione”, con ciò escludendo tutti i proventi di natura straordinaria (in tal senso, si veda la R.M. 22.10.2001, n. 163/E). Tale posizione è stata riaffermata nella C.M. 19.7.2007, n. 46/E, secondo cui “*affinché un provento sia assoggettabile a tassazione è necessario che si configuri come compenso relativo all'attività professionale, oppure relativo alle altre attività che comunque danno luogo a reddito di lavoro autonomo, benché esercitate al di fuori dell'attività professionale*”. In buona sostanza, come sottolineato anche nella **Circolare 1/IR/2008** (Istituto di Ricerca dei dotti commercialisti ed esperti contabili, ora Fondazione nazionale Commercialisti), pur essendo la **nozione di compenso onnicomprensiva, non si possono ricoprendere anche le somme che non hanno funzione remunerativa**. Né, d'altro canto, la lettura delle successive disposizioni di cui all'art. 54 del TUIR portano a ricoprendere l'**indennità in questione** nel reddito di lavoro autonomo, in quanto sono disciplinate altre fattispecie (plusvalenze, cessione della clientela ed altri diritti immateriali, ecc.), tra cui **non sono previste le indennità in questione**. Le sole indennità rilevanti, semmai, sono quelle dirette a risarcire il danno all'immagine del professionista (R.M. 7.12.2007, n. 356/E), trattandosi di una somma “*finalizzata a compensare una spesa che l'utente ha sostenuto per la produzione del reddito professionale*”, ovvero quelle percepite a compensazione di mancati introiti professionali (R.M. 13.10.2010, n. 106/E). È quindi possibile concludere che **l'indennità percepita dal professionista per “lasciare” l'immobile**, e quindi per la risoluzione anticipata del contratto, **non ha rilevanza reddituale** nella determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Per quanto riguarda la **società che eroga tale indennità**, la cui origine è stata descritta in precedenza, è necessario verificare se la stessa, affinché possa essere dedotta, rientri nel novero delle **sopravvenienze passive** di cui all'art. 101, co. 4, del TUIR, secondo cui rientrano in tale ambito, per quel che interessa in questa sede, “*il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in*

precedenti esercizi". Esempi di **sopravvenienze passive** sono i minori ricavi che emergono nell'esercizio successivo per effetto di revisioni di prezzo o di contratto, nonché i minori valori di proventi iscritti per un importo eccessivo nell'esercizio precedente a causa di errori. Nel caso di specie, tuttavia, si ritiene che **l'indennità non rientri in alcuna delle due ipotesi delineate**, le quali, come si desume dagli esempi proposti, **richiedono una "correlazione"** tra il costo sostenuto (sopravvenienza) in un esercizio ed i ricavi o proventi che abbiano concorso a formare il reddito in precedenti periodi d'imposta. Nel caso di specie, a parere di chi scrive, tale nesso mancherebbe del tutto, in quanto **l'indennità erogata è frutto di un accordo sopravvenuto** tra le parti, il cui obiettivo, come detto, è di ristorare il professionista dal "danno" subito per dover liberare i locali anzitempo (prima della scadenza naturale del contratto). In altre parole, non sussiste alcun nesso con i proventi (canoni di affitto) che hanno concorso alla formazione del reddito d'impresa in precedenti esercizi. Si ritiene, quindi, che tale indennità non sia deducibile dal reddito d'impresa della società erogante.