

REDDITO IMPRESA E IRAP

Imputazione temporale dell'indennizzo pagato dal locatore

di **Fabio Landuzzi**

La **risposta all'istanza di interpello n. 16** pubblicata sul sito dell'Agenzia delle Entrate affronta i profili fiscali generali – sia ai fini delle imposte indirette (**Iva e registro**) che delle imposte sul reddito (**Ires ed Irap**) – della **somma una tantum** corrisposta dal locatario al locatore in occasione del **rinnovo di un contratto di locazione** di un immobile.

In particolare, è interessante soffermarci sulla soluzione a cui giunge l'Amministrazione Finanziaria nella citata risposta, con riguardo al tema del concorso di tale somma alla formazione del **risultato economico d'esercizio del locatario** e perciò, in conseguenza della **derivazione rafforzata**, anche alla formazione del suo **imponibile fiscale Ires ed Irap**.

È a questo proposito interessante sottolineare sin da ora che lo sviluppo argomentativo proposto dall'Amministrazione in questa risposta all'istanza di interpello non fa alcun riferimento alla specifica norma fiscale, bensì **si basa esclusivamente sull'inquadramento civilistico** della fattispecie e sulla sua espressione contabile secondo il quadro regolamentare applicabile che, nel caso di specie, è rappresentato dai **principi contabili italiani** (si tratta infatti di un'**impresa c.d. OIC Adopter**).

Questo è un aspetto che ritorna sovente come **denominatore comune** di diverse risposte ad interPELLI pubblicate negli ultimi mesi dall'Amministrazione, a seguito della nota affermazione del **principio di derivazione rafforzata**; ovvero, la soluzione al quesito non verte, e, soprattutto, non si fonda più sulla applicazione della disciplina "speciale" del Tuir o sulla normativa "speciale" Irap, bensì sulla (ritenuta) **corretta applicazione del codice civile e degli Oic**.

A livello puramente teorico, qualche riflessione può essere obiettivamente stimolata, poiché, nel formulare queste risposte, l'Amministrazione Finanziaria si pone come **interprete non della norma tributaria**, bensì **del sistema normativo e regolamentare civilistico** riferito al **bilancio d'esercizio**: un campo per il quale sarebbe forse più indicato un diretto **coinvolgimento dell'Oic**, quantomeno con funzione consultiva o di supporto interpretativo.

Ciò detto, la fattispecie qui in commento può essere in breve riassunta come segue: una società, nel negoziare il **rinnovo di un contratto di locazione** per un periodo di anni 9 + 9, ottiene una congrua **riduzione dei canoni** ma, nel contempo, stipula con il locatore una **separata scrittura privata** in cui si conviene che essa corrisponderà al locatore una **somma una tantum** che le parti qualificano come "**somma indennitaria**".

Da quanto si evince dal documento, la **causa economica** di questo **pagamento anticipato** è

strettamente legata proprio alla **riduzione dei canoni annui** della locazione.

L'interrogativo posto dall'istante è se tale somma debba essere imputata al conto economico dell'impresa locataria ripartendola lungo la **durata della locazione**, oppure se essa sia **imputabile per intero** nel conto economico dell'esercizio in cui è stata sottoscritta la scrittura privata, con conseguente e coerente riflesso sulla sua deducibilità ai fini Ires ed Irap.

L'**Amministrazione Finanziaria** accede a questa seconda soluzione, e lo fa in conseguenza della **qualificazione di "obbligazione autonoma con funzione indennitaria"** che attribuisce alla scrittura privata da cui origina il pagamento della somma di cui si tratta.

Il componente negativo correlato a questo pagamento anticipato, perciò, non viene visto come componente incrementativo del canone di locazione, bensì come **indennizzo autonomo** dovuto dal locatario.

Trattandosi, sotto questa prospettiva, di **obbligazione "istantanea" e non "di durata"**, ne deriva che la stessa determina il sostenimento di un **costo di periodo, imputabile e deducibile nell'esercizio** in cui la scrittura privata è sottoscritta e sorge perciò la relativa obbligazione.

Diversamente, la **società istante** aveva proposto una soluzione che appariva essere più aderente al principio di **prevalenza della sostanza sulla forma**, laddove ancorava questa dazione di pagamento – al di là della sua natura indennitaria – al contratto di locazione rispetto a cui era **essenzialmente connessa**, e senza il quale non avrebbe avuto neppure ad esistere.

Ne proponeva perciò una imputazione temporale corrispondente a quella della **durata della locazione**, come **costo incrementativo** della stessa.

Una ricostruzione che, come detto, pareva essere rispondente alla **"sostanza"** dell'operazione ma che **non ha trovato il consenso dell'Amministrazione**, lasciando aperta come detto **qualche riflessione** circa le ragioni che hanno indotto a questa soluzione.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione
I CONTRATTI DI LOCAZIONE IMMOBILIARE E LA DISCIPLINA FISCALE
Scopri le sedi in programmazione >