

REDDITO IMPRESA E IRAP

Indennizzo a fronte della riduzione del canone di locazione

di **Sandro Cerato**

Master di specializzazione

**ASSETTI ORGANIZZATIVI, PROCEDURE DI ALLERTA E NUOVI STRUMENTI
PER LA GESTIONE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA**

Scopri le sedi in programmazione >

Nel recente passato ([risposta all'istanza di interpello n. 16 del 29 gennaio 2019](#)) l'Agenzia ha affrontato 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.

Quest'ultimo, infatti, non era 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).

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**) 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).

Di diversa opinione l'Agenzia delle entrate che, **negando l'esistenza di ogni collegamento contrattuale tra la scrittura privata** (che prevedeva 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 indennitaria) 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 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.

È infatti difficile sostenere che per il **locatario** il pagamento della somma *una tantum* non debba essere ricondotto, nella **sostanza** (e al di là della qualificazione contrattuale), ad un **costo riguardante la locazione** e come tale da imputare a bilancio **secondo un criterio temporale**.