

REDDITO IMPRESA E IRAP

Per la società canoni di locazione di immobili commerciali da tassare anche se non riscossi

di **Gioacchino De Pasquale**

Seminario di specializzazione

QUESTIONI CONTROVERSE IN MATERIA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 22906** depositata ieri, 21 ottobre, in linea con il consolidato orientamento giurisprudenziale (Corte di Cassazione sent. n. 11556 dell'11.05.2018; sent. n. 19240 del 28.09.2016), ha ribadito il principio in base al quale, ai sensi dell'[articolo 109, comma 2, lettera b\), Tuir](#), in tema di redditi di impresa, **i ricavi derivanti dai canoni di locazione devono considerarsi percepiti e costituiscono reddito tassabile, alla data di maturazione dei medesimi e fino alla risoluzione del contratto o fino alla convalida di sfratto per morosità.**

In merito alla questione analizzata dalla Suprema Corte, si premette che uno dei principi cardine della disciplina **del reddito d'impresa è il criterio di competenza**, secondo cui i componenti positivi e negativi di reddito concorrono a formarli per maturazione.

Tale regola trova applicazione anche per i **contratti continuativi**, come lo sono i **contratti di locazione**, i cui corrispettivi si considerano **conseguiti**, appunto, alla data di maturazione, **indipendentemente** dall'avvenuto **incasso** (ex [articolo 109, comma 2, lett. b, Tuir](#)).

Tale principio è stato confermato nella **sentenza della Corte di Cassazione n. 22906** depositata ieri, 21 ottobre.

Va evidenziato che la suddetta regola si applica per la **locazione di immobili commerciali**. Diversamente, i canoni relativi a un **immobile abitativo** comportano, generalmente, a norma dell'articolo 90 Tuir, la determinazione del reddito con le **regole fondiari**, anche se esso rimane reddito d'impresa.

In applicazione della richiamata disposizione normativa per le imprese si pone il problema di dover **dichiarare**, e quindi **tassare**, **canoni** di locazione attivi spettanti relativi a immobili

commerciali anche se **non effettivamente riscossi**.

Si rileva che le **locazioni di immobili commerciali** possono essere caratterizzate da accordi in base ai quali il **canone** di locazione viene **stabilito in modo variabile**, in funzione di uno o più elementi preventivamente individuati e concordati dalle parti contrattuali.

In tali ipotesi, si è in presenza del c.d. “**canone di locazione a scaletta**”, in cui il canone è sottoposto ad aumenti o diminuzioni, in base alle variabili pattuite, quali ad esempio:

- il **fatturato annuale**; l'ammontare delle spese necessarie per adeguare l'immobile oggetto della locazione;
- i **giorni di apertura**;
- ecc.

La **Corte di Cassazione**, nel corso degli anni, si è più volte espressa sulla legittimità di tale previsione contrattuale, da ultimo con la [sentenza n. 23986/2019 dell'11.7.2019](#) depositata il 26.9.2019, in cui è stata affermata (riconfermata) la **liceità della disposizione contrattuale in commento**.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate aveva emesso un avviso di accertamento con recupero a tassazione Ires dei **ricavi di competenza** relativi a maggiori **canoni previsti contrattualmente, in base a specifici accordi contrattuali, non percepiti e non dichiarati**.

La **CTR** aveva accolto il ricorso del contribuente, il **quale sosteneva la non assoggettabilità a tassazione Ires dei maggiori canoni di locazione in quanto non percepiti**.

L'Agenzia delle entrate, non condividendo la tesi della CTR ha proposto ricorso, rilevando che:

- i **canoni di locazione**, relativi all'attività d'impresa della società, **non costituivano redditi fondiari** ex [articolo 26 Tuir](#), che si riferisce ai **canoni di locazione di immobili ad uso abitativo**, rappresentando invece una **componente attiva del reddito di impresa**, da considerarsi conseguita alla **data di maturazione del corrispettivo**;
- i canoni di locazione dovevano essere **iscritti in bilancio e soggetti a tassazione alla loro maturazione annuale**, indipendentemente dagli accordi intercorsi tra le parti per un pagamento anticipato o posticipato.

La sentenza della Corte di Cassazione ha accolto i rilievi dell'Amministrazione Finanziaria, evidenziando che “*in tema di redditi di impresa, i ricavi derivanti dai canoni di locazione devono considerarsi percepiti e costituiscono reddito tassabile, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, articolo 109, comma 2, lettera b), alla data di maturazione dei medesimi e fino alla risoluzione del contratto o fino alla convalida di sfratto per morosità*”.

In conclusione, a differenza di quanto previsto per i soggetti Irpef, **i soggetti Ires devono tassare i canoni di locazione indipendentemente dallo loro percezione**, basandosi

esclusivamente sul **criterio di competenza** in base al quale rileva la **data di maturazione, fino all'eventuale risoluzione del contratto**; fino alla **risoluzione del contratto**, infatti, questi **non** possono essere **qualificati** come **componenti positivi** dei quali **non sia certa l'esistenza o la determinazione** dell'ammontare, a prescindere dalla **concreta percezione**.