

Studio Pierluigi Scibetta

Commercialisti – Revisori legali



Dott. Pierluigi Scibetta (1)
Dott. Giovanni Lanzillotta (1)
Dott. Luca Ricciardo (1)
Dott. Ludovica Scibetta
Dott. Maria Beatrice Scibetta
Rag. Lorena Nicoletti
Ass. Patrizia Fiorentini
(1) Dottore Commercialista – Revisore Contabile

Piazza Giuseppe Mazzini n° 27
00195 - Roma
Tel. +39 06/37350780 -06/37350781
Fax +39 – 06/37.22.864
Email: info@studioscibetta.com
Pec : studioscibetta@legalmail.it
www.studioscibetta.com

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Somma risarcitoria per riduzione del canone di locazione: riflessi fiscali

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che, con risposta resa all'interpello n. 16 dello scorso 29 gennaio 2019, l'Agenzia delle Entrate ha affermato **la natura indennitaria della somma corrisposta dal conduttore al locatore**, contestualmente alla nuova stipula del contratto di locazione avente ad oggetto un immobile commerciale, per la rinuncia (del locatore) alla facoltà di disdire il contratto al momento della proroga e **per aver accettato di pattuire in contratto un canone di molto inferiore alla somma inizialmente proposta** dal locatore. Secondo l'Agenzia, **tale somma**, corrisposta una tantum e qualificata dalle stesse parti, nella scrittura privata a tale scopo prevista, come "indennizzo", **non configura un pagamento anticipato del canone**, atteso che viene esclusa la possibilità di ripeterla in caso di scioglimento anticipato del contratto. **La somma**, quindi, non configurando corrispettivo per il godimento dell'immobile, ma indennizzo per la rinuncia al canone inizialmente proposto e per la rinuncia alla facoltà di disdetta anticipata, **risulta fuori campo IVA e soggetta ad imposta di registro del 3%** ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86. Inoltre, dal punto di vista IRES e IRAP, **il componente fiscale rappresentato dall'indennizzo deve essere considerato fiscalmente deducibile** nel periodo d'imposta in cui sorge l'obbligazione di pagamento, **trattandosi di un'obbligazione istantanea e non "di durata"** (art. 109 comma 2 lett. b) TUIR). Infine, è stato chiarito che, ove il contratto di locazione in oggetto venisse ceduto, **sarebbe dovuta l'IVA con aliquota ordinaria**.

Premessa

La presente informativa si propone di illustrare **il trattamento fiscale**, ai fini delle **imposte dirette ed indirette, dell'indennizzo versato dal conduttore per l'intervenuta riduzione del canone di locazione in sede di rinnovo del contratto di locazione**, la cui **disciplina è stata** compiutamente **illustrata** dall'Agenzia delle entrate **nella risposta resa all'interpello n. 16 del 29 gennaio 2019**.

Osserva

In quest'ultimo documento di prassi, è stato 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, non intenzionato a rinnovare il rapporto di locazione alle medesime condizioni contrattuali, in ragione dell'intervenuto incremento del valore commerciale e locativo dell'immobile. In esito alla trattativa relativa al nuovo contratto di locazione, **il locatore ha accettato 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**, ai fini delle imposte dirette ed indirette, dell'indennizzo in parola, nonché il trattamento impositivo **derivante dalla cessione del contratto di locazione**, a fronte di un corrispettivo specifico.

Trattamento Iva e registro dell'indennizzo pagato dal locatore

Nella risposta all'interpello n. 16/2019, l'Agenzia delle entrate ha precisato che **l'indennizzo per la sensibile riduzione del canone annuo** che il locatore stesso ha accettato **deve ritenersi escluso dall'ambito di applicazione dell'IVA** per mancanza del presupposto oggettivo di cui all'articolo 3 del DPR 633/1972.

Osserva

Come meglio precisato dall'Amministrazione finanziaria, infatti:

- tale indennità trova la sua fonte nella scrittura privata espressamente qualificata dalle parti **"scrittura indennitaria"** (separata dal contratto di locazione), la quale dà origine ad un'obbligazione autonoma, **non strettamente riconducibile al rapporto di locazione**;
- **il pagamento di tale somma assume una funzione indennitaria** nei confronti del locatore, essendo espressamente qualificata dalle parti quale "somma indennitaria" (non ripetibile anche in

caso di cessazione anticipata del contratto) riconosciuta a ristoro del sacrificio che il locatore subirebbe per l'accettazione di una rilevante decurtazione rispetto al canone dal medesimo proposto.

L'esclusione da IVA è dovuta all'assenza del nesso di corrispettività, indispensabile ai fini della qualifica dell'operazione ai sensi degli articoli 2 e 3 del DPR 633/1972 e, quindi, come cessione di bene o prestazione di servizio.

Osserva

Nel caso di specie, **non si verifica**, infatti, **l'esistenza di un "nesso diretto e immediato" tra la locazione dell'immobile di cui trattasi e l'indennità corrisposta**, e ciò coerentemente con le indicazioni della giurisprudenza della Corte di Giustizia secondo cui, ai fini della rilevanza impositiva di un'operazione, deve sussistere una stretta correlazione tra prestazione e controprestazione, che si verifica quando "il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestatato dall'utente"(sent. 3 marzo 1994, causa C-16/93, Tolsma)

A fronte dell'esclusione dall'ambito di applicazione dell'IVA, risulta conseguentemente applicabile **l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3%** prevista dall'articolo 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/1986.

Osserva

Con tale chiarimento, **è stata disattesa la soluzione prospettata dal contribuente istante secondo cui**, in base al combinato disposto dell'articolo 40, comma 1-bis, del DPR 131/1986 e dell'articolo 5, Tariffa Parte Prima, del DPR 131/1986, **l'imposta di registro si sarebbe dovuta applicare in misura proporzionale con aliquota dell'1 %**, trattandosi di una locazione avente ad oggetto un immobile strumentale.

INDENNIZZO PAGATO DAL LOCATORE PER L'INTERVENUTA RIDUZIONE DEL CANONE DI LOCAZIONE: IMPOSTE INDIRETTE



Escluso dall'ambito di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo (ex art. 3 del DPR. 633/1972) poiché assume una funzione indennitaria nei confronti del locatore.



È dovuta l'imposta di registro in misura proporzionale del 3% (ex art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/1986)

Non è corretto applicare l'imposta di registro in misura proporzionale dell'1% (ex art. 40, co. 1-bis e art. 5, Tariffa parte prima del DPR 131/1986)

Trattamento IRES e IRAP dell'indennizzo pagato dal locatore

In merito al trattamento ai fini IRES e IRAP dell'indennizzo per la riduzione del canone annuo accordato in sede di rinnovo del contratto di locazione, l'Agenzia delle entrate preliminarmente precisa che la società conduttrice predispone il proprio bilancio in conformità alla normativa del codice civile, interpretata e integrata dai principi contabili elaborati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC). In virtù di ciò, viene osservato che **il pagamento in questione** - riconducibile a un'obbligazione autonoma con funzione indennitaria - **rappresenta un debito/passività di natura determinata ed esistenza certa**, in quanto è rappresentato da un'obbligazione a pagare un ammontare fisso a una data stabilita.

Osserva

Conseguentemente, sulla base 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, del TUIR.

Viene, pertanto, **disattesa la tesi del contribuente** istante **secondo cui l'indennizzo in parola si sarebbe dovuto dedurre**, ai fini dell'IRES e dell'IRAP, **in quote costanti nei 18 anni** di durata prevista del nuovo contratto di locazione, **con la possibilità di dedurre**, in un'unica soluzione, nell'esercizio in cui si verifica l'interruzione anticipata del contratto di locazione (ossia prima del diciottesimo anno dalla data di inizio della locazione), **le quote non ancora dedotte**.

INDENNIZZO PAGATO DAL LOCATORE PER L'INTERVENUTA RIDUZIONE DEL CANONE DI LOCAZIONE: IMPOSTE DIRETTE

Il pagamento dell'indennizzo al locatore rappresenta per il conduttore un debito/passività di natura determinata ed esistenza certa (trattandosi di un'obbligazione istantanea e non di durata) e pertanto:



È deducibile ai fini IRES e IRAP nel periodo in cui sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, ai sensi dell'art. 109, co. 2, lett. b), ultimo periodo del TUIR.

Non è corretto dedurre l'indennizzo in parola in quote costanti per la durata prevista del nuovo contratto di locazione.

Cessione del contratto di locazione: imposte indirette

In relazione all'eventuale cessione del contratto di locazione da parte del conduttore, a fronte di un corrispettivo specifico, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che **tale operazione rileva ai fini IVA ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 5), del DPR 633/1972**, per il quale costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, "le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto".

Osserva

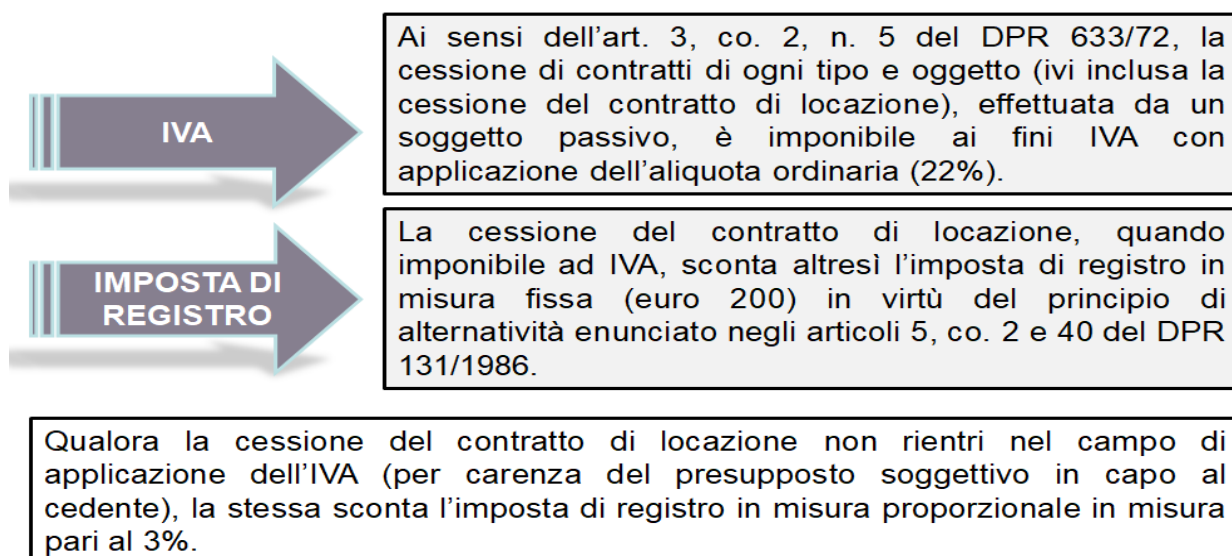
In senso analogo, si veda anche la circolare n. 16/E/2006, secondo cui la cessione del contratto è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, in base al principio di alternatività enunciato negli articoli 5, comma 2, e 40 del DPR 131/1986, fermo restando che, **qualora la cessione non rientri nel campo di applicazione dell'IVA** per carenza, in capo al cedente, del presupposto soggettivo, **la stessa sconta l'imposta di registro in misura proporzionale (3%).**

In merito alla possibilità o meno di applicare alla cessione del contratto di locazione il **medesimo regime fiscale del contratto di locazione stesso**, così come prospettato dal contribuente istante, l'Agenzia delle entrate evidenzia, coerentemente con l'orientamento assunto dalla Corte di Giustizia UE, che le **esenzioni dall'IVA "costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione"**, i cui termini, inoltre, "devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo" (sentenze 3 marzo 2005, C-472/03 e 12 giugno 2014, C-461/12).

Pertanto, a prescindere dalla disciplina applicabile alle prestazioni poste in essere in dipendenza del contratto ceduto, **le cessioni di contratto**, rese verso corrispettivo, **sono imponibili ai fini IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria**: la cessione del contratto, che non costituisce, per sua natura, attività di locazione, non ricade, infatti, **nell'ambito di applicazione della disposizione di esenzione dall'IVA** di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8), del DPR 633/1972, poiché la cessione del contratto in parola non presenta le caratteristiche di un contratto di locazione, ma comporta soltanto il subentro di un nuovo soggetto nella posizione del cedente (locatario) che acquisisce tutti i diritti e gli obblighi inerenti al contratto di locazione ceduto.

Conseguentemente, in virtù del principio di alternatività tra l'IVA e l'imposta di registro di cui all'articolo 40 del DPR 131/1986, **la suddetta cessione sarà soggetta ad imposta di registro in misura fissa** (200 euro).

CESSIONE DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE: IMPOSTE INDIRETTE



Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

