

**ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI – SEZIONE DI MILANO**

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE

INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

*** **

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 188

**TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE DELL'INDENNITA' PER LA
PERDITA DELL'AVVIAMENTO COMMERCIALE DOVUTA DAL LOCATORE**

Massima

L'indennità per la perdita dell'avviamento commerciale corrisposta dal locatore che possiede l'immobile in regime d'impresa è deducibile secondo i criteri di imputazione contabile della stessa a conto economico. Per il locatore persona fisica, l'indennità corrisposta relativa ad immobili non posseduti in regime d'impresa è deducibile dal reddito complessivo secondo il criterio di cassa. Per il percipiente imprenditore l'indennità concorre a formare il reddito nell'esercizio in cui matura il diritto all'indennità stessa.

* * * * *

L'indennità per la perdita dell'avviamento commerciale di attività a contatto con il pubblico è disciplinata dall'art. 34 della L. 27 luglio 1978, n. 392 <<Disciplina delle locazioni degli immobili urbani>> che, in caso di cessazione del rapporto di locazione, prevede - salvo talune eccezioni - la corresponsione da parte del locatore al conduttore di immobili adibiti ad uso di attività industriale, commerciale, artigianale e alberghiera, di un'indennità pari a 18 mensilità dell'ultimo canone corrisposto (21 mensilità per le attività alberghiere).

Il conduttore ha diritto ad una ulteriore indennità pari all'importo di quelle rispettivamente sopra previste qualora l'immobile venga, da chiunque, adibito all'esercizio della stessa attività o di attività incluse nella medesima tabella merceologica che siano affini a quelle esercitate dal conduttore uscente e ove il nuovo esercizio venga iniziato entro un anno dalla cessazione del precedente conduttore.

Nel caso di esecuzione forzata del provvedimento di rilascio dell'immobile, questo è condizionato dall'avvenuta corresponsione dell'indennità di cui al primo comma in oggetto.

All'atto del pagamento delle indennità deve essere operata una ritenuta del 15% a titolo di acconto (art. 28, c. 1, DPR 600/1973).

Caratteristica dell'indennità, che la differenza da quella corrisposta per ottenere l'anticipato rilascio, o da quella corrisposta per subentrare ad altri conduttori, è la fonte legale e non negoziale. Anche per questa ragione il regime fiscale dell'indennità vera e propria e quello dell'ulteriore indennità prevista dalla norma sono omogenei.

Anche sotto il profilo sostanziale l'indennità in questione differisce da quella corrisposta per ottenere il rilascio anticipato o il subentro in quanto queste ultime di norma trovano giustificazione in benefici pluriennali per il locatore o conduttore subentrante per la durata residua del contratto, mentre l'indennità per la perdita dell'avviamento è dovuta *ex lege* e solo in limitati casi è correlabile a benefici pluriennali per il locatore.

Il trattamento ai fini delle imposte dirette dell'indennità dipende, anzitutto, dalla natura del locatore.

Il locatore persona fisica che possiede l'immobile al di fuori di un'attività d'impresa può dedurre l'onere, per cassa, dal reddito complessivo secondo quanto previsto dall'art. 10 comma 1 lett. h) del TUIR. Analoga deduzione non spetta invece agli enti non commerciali ed alle società estere senza stabile organizzazione in Italia (rispettivamente ai sensi degli artt. 146 e 154, c. 1, del TUIR).

Se l'immobile è posseduto dal locatore in regime d'impresa, può appartenere alla categoria dei beni – merce o dei beni strumentali.

In via generale non vi sono al riguardo regole fiscali che derogano ai criteri di imputazione civilistica, per cui l'indennità corrisposta è deducibile secondo i criteri di imputazione contabile a conto economico.

Nel caso di un'indennità corrisposta per la liberazione di un immobile – merce, la deduzione dell'indennità - nel rispetto del principio di derivazione - è riconosciuta nell'esercizio di maturazione della stessa e quindi d'imputazione a conto economico, dovendosi di norma escludere la possibilità di capitalizzarla indirettamente computandola nel costo delle rimanenze quale costo accessorio dell'acquisto o costo di fabbricazione¹.

Con riferimento agli immobili strumentali detenuti da soggetti che applicano i principi contabili OIC, per il soggetto erogante l'indennità in esame non costituisce un onere sostenuto a titolo di avviamento commerciale. L'avviamento è una qualità dell'azienda e nel caso di specie non vi è alcun trasferimento di azienda.

Neanche la capitalizzazione ad incremento del costo dell'immobile pare appropriata². Il sostenimento di un onere quale indennità per la perdita dell'avviamento commerciale non muta le caratteristiche tecniche o funzionali dell'immobile. Di conseguenza mancano i presupposti richiesti dal Principio contabile OIC 16 par D. III per la capitalizzazione di tale onere: aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile.

In linea generale l'indennità erogata per la perdita di avviamento rappresenta quindi un costo, deducibile sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini IRAP, di competenza dell'esercizio nel quale l'indennità diviene dovuta.

Qualora invece tale costo non esaurisca la propria utilità nell'esercizio di competenza ma manifesti i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi e sussistano quindi le condizioni che ne consentono l'iscrizione tra le "altre immobilizzazioni immateriali" (OIC 24 par. A.I) ovvero il risconto su più

¹ Salvo casi particolari, quali ad esempio quello di un immobile acquistato occupato con il fine di rivenderlo dopo averlo ristrutturato, previa liberazione dello stesso, nel qual caso l'indennità risulterebbe accessoria al costo di acquisto.

² Si veda la nota 1.

esercizi³, l'ammortamento del costo ad utilizzazione pluriennale ovvero la parte di costo riscontato di competenza dell'esercizio assumono rilevanza anche fiscale ai sensi dell'art 108, c. 3 TUIR, il quale prevede la deducibilità delle altre spese relative a più esercizi nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Per i soggetti IAS Adopter non è possibile capitalizzare contabilmente il costo. Dal punto di vista fiscale la deduzione deve ammettersi secondo le ordinarie regole applicabili a tali soggetti.

Pertanto, se in base ai principi contabili OIC l'indennità sarebbe stata per intero imputabile all'esercizio di maturazione, per i soggetti IAS la deduzione deve essere integralmente riconosciuta nell'esercizio di imputazione in bilancio del costo.

Se, invece, in base ai principi contabili OIC l'indennità sarebbe stata capitalizzabile, allora trova applicazione l'art. 108 comma 3 secondo periodo nella parte in cui prevede che gli oneri pluriennali non capitalizzabili per effetto dei Principi contabili internazionali sono deducibili in cinque esercizi.

Per il percipiente, imprenditore commerciale, l'indennità ricevuta concorre a formare la base imponibile IRES e IRAP secondo il principio di competenza, ai sensi dell'art. 109 del TUIR, quindi nell'esercizio in cui matura il diritto all'indennità.

³ Può essere il caso di un'indennità corrisposta per consentire una nuova locazione con canoni più favorevoli in misura tale da consentire un recupero integrale di tale spesa. In questo caso l'indennità pagata al conduttore per la perdita dell'avviamento commerciale è sostanzialmente riferibile a tale nuovo contratto ed alla sua prevedibile durata. Si rammenta che, ai sensi del capitolo 6 del Principio contabile OIC n. 1, essendo i costi pluriennali caratterizzati da un elevato grado di aleatorietà e da valutazioni spesso soggettive, in ossequio al principio della prudenza la loro capitalizzazione rappresenta una facoltà e mai un obbligo.