

Indennità per la perdita dell'avviamento commerciale

di **Simone Bottero** - Associazione italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

Il Caso

Sono in affitto in un immobile dove svolgo un'attività artigianale. Purtroppo, mi è stata data disdetta per il contratto di affitto e, quindi, mi trovo costretto a dovermi spostare.

A vostro avviso, posso richiedere al proprietario una somma a titolo di buonuscita?

La soluzione

Una «**buonuscita**», o meglio un'**indennità per la perdita dell'avviamento commerciale**, può essere richiesta al proprietario dell'immobile a titolo di **compensazione** per la perdita della localizzazione della propria attività.

Recentemente, anche l'Associazione italiana Dottori Commercialisti ha esaminato il regime fiscale di detta indennità ai fini delle imposte dirette (Norma di comportamento n. 188/2014).

Risvolti operativi

L'indennità risulta dovuta per legge a fronte dello scioglimento dei contratti di locazione di immobili industriali, commerciali, artigianali o a uso turistico che consentono il **contatto diretto con il pubblico** (art. 34 della Legge 27 luglio 1978, n. 392).

I **presupposti** per il riconoscimento dell'indennità sono i seguenti:

1) tipologia di immobile dato in affitto: spetta in presenza di immobili adibiti ad **attività industriali, commerciali, artigianali o turistiche**.

Sono, invece, **esclusi** (art. 35 della Legge n. 392/1978), gli immobili che:

- non permettono un contatto diretto con utenti o consumatori;
- sono impiegati in attività professionali;
- sono utilizzati in attività transitorie;

— sono considerati accessori o interni a stazioni ferroviarie, porti, aeroporti, aree di servizio, alberghi e villaggi turistici.

- 2) cessazione del rapporto:** non è dovuta se il contratto di affitto è cessato a seguito della risoluzione per **inadempimento o disdetta o recesso del conduttore** oppure in presenza di procedure disciplinate dalla Legge fallimentare;
- 3) attività svolta nell'immobile:** spetta se l'attività del conduttore è industriale, commerciale, artigianale, turistica o alberghiera.
- 4) rilascio dell'immobile:** spetta se l'immobile viene lasciato libero.

Determinazione dell'indennità

Sono previsti **due tipi di indennità** (art. 34):

a) base: è calcolata partendo dall'ultimo canone pagato dal conduttore uscente. Per gli immobili industriali, commerciali, artigianali o di interesse turistico, è pari a **18 mensilità** dell'ultimo canone. Per gli **alberghi**, è pari a **21 mensilità** dell'ultimo canone;

b) supplementare: è dovuta nell'ipotesi in cui l'immobile sia adibito entro un anno dalla cessazione precedente all'esercizio della **stessa attività** di quella esercitata dal conduttore cessato ovvero rientrante nella medesima tabella merceologica. Tale indennità è pari a quella di base.

Aspetti contabili e riclassificazione in bilancio

La citata Norma di comportamento AiDC n. 188/2014 considera l'indennità un **costo di competenza dell'esercizio in cui cessa il contratto di affitto**.

Nel **bilancio del proprietario dell'immobile**, l'indennità per la perdita dell'avviamento commerciale è da ritenersi di competenza dell'esercizio sociale in cui avviene l'evento che fa nascere il relativo diritto ovvero la cessazione del rapporto locativo. Tale lettura è coerente con quanto previsto dal principio contabile **OIC 11** il quale, analizzando la diretta correlazione che deve sussistere tra i proventi e i costi dell'esercizio, stabilisce che è rilevante ai fini dell'imputazione a bilancio l'evento o l'operazione che genera il componente reddituale positivo o negativo.

In generale, il costo è da iscriversi in Conto economico nella **voce B.14**, essendo privo di un'utilità pluriennale. La norma di comportamento n. 188/2014 non attribuisce all'indennità natura straordinaria con conseguente iscrizione negli oneri straordinari (voce E.21). La *ratio* della scelta è da ricercarsi nel fatto che l'indennità non è un onere estraneo all'attività ordinaria esercitata dall'impresa.

Sempre la Norma di comportamento n. 188/2014, in presenza di una situazione ordinaria, ritiene non sussistenti i presupposti:

- per un'iscrizione del costo tra le rimanenze, se l'immobile è un bene merce;
- per un'imputazione incrementativa del costo dell'immobile in quanto sarebbe difficile dimostrare un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività, sicurezza o vita utile del bene;
- per una riclassificazione a titolo di avviamento che, solitamente, è rilevato in riferimento ad un'azienda intesa nel suo complesso.

La Norma di comportamento n. 188/2014 riconosce la possibilità di incrementare il costo dell'immobile solo se l'indennità ha natura accessoria.

Nel **bilancio del proprietario dell'ex conduttore**, l'indennità ha natura di provento di competenza dell'esercizio in cui si verifica la cessazione dell'affitto e, in quanto tale, è da riclassificare nella **voce A.5** del Conto economico.

Aspetti dichiarativi

La Norma di comportamento n. 188/2014 chiarisce che, se il proprietario dell'immobile è una **persona fisica non imprenditore**, l'indennità corrisposta all'ex conduttore assume la natura di onere deducibile dal reddito complessivo (art. 10, comma 1, lett. h) T.U.I.R.). Nel **mod. UNICO Persone fisiche**, detto importo è da indicare nel **quadro RP** (Tavola 1).

Lo stesso regime si ha per le **società semplici** che, se pagano l'indennità, possono trattarla come onere de-

TAVOLA 1 - MOD. UNICO PERSONE FISICHE: QUADRO RP

Sezione II Spese e oneri per i quali spetta la deduzione dal reddito complessivo	Contributi previdenziali ed assistenziali		CONTRIBUTI PER PREVIDENZA COMPLEMENTARE	
	1	2	Esclusi dal sostituto	Non esclusi dal sostituto
RP21 Contributi previdenziali ed assistenziali CSSN-RC veicoli		,00		,00
Assegno al coniuge			RP27 Deducibilità ordinaria	,00
RP22 Codice fiscale del coniuge		,00	RP28 Lavoratori di prima occupazione	,00
RP23 Contributi per addebi ai servizi domestici e familiari		,00	RP29 Fondi in equilibrio finanziario	,00
RP24 Erogazioni liberali a favore di istituzioni religiose		,00	RP30 Familiari a carico	,00
RP25 Spese mediche e di assistenza per disabili		,00	RP31 Fondo pensione negoziale dipendenti pubblici	
RP26 Altri oneri e spese deducibili Codice 6		,00	Esclusi dal sostituto	Quota TFR
RP33 TOTALE ONERI E SPESE DEDUCIBILI (sommare gli importi da righe RP21 a RP32)		,00	1	2
			3	0,00
			QUOTA INVESTIMENTO IN START UP	
			1	Importo
				,00

Inserito il codice, va indicato l'importo

ducibile da indicare nel **quadro RN del mod. UNICO Società di persone** (Tavola 2).

Una volta inserito l'importo nel quadro RN, il medesimo sarà attribuito ai singoli soci in proporzione alla percentuale di partecipazione.

L'indennità, essendo prevista per legge, è considerata **deducibile**: secondo il **criterio di cassa** ovvero quando è pagata; e con documentazione a supporto specie a fronte di eventuali richieste dell'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973.

Se il proprietario dell'immobile è un **ente non commerciale** o una **società non residente**, gli artt. 146 e 154 del T.U.I.R. non prevedono l'indennità tra gli oneri deducibili.

Se il proprietario è un'**impresa individuale** o una **società**, in via ordinaria l'indennità rappresenta un **costo di esercizio**, deducibile nel periodo di imposta in cui avviene la cessazione del contratto di affitto. In questa situazione, il principio applicato è quello di **competenza** e non di cassa.

La Norma di comportamento n. 188/2014 chiarisce che l'indennità, essendo un provento per l'imprenditore, concorre alla formazione del reddito nell'esercizio sociale in cui matura il diritto ovvero secondo il **principio di competenza**.

In presenza di un **imprenditore individuale**, l'indennità può usufruire della tassazione separata (art. 17, comma 1, lett. h) del T.U.I.R., opportunità esclusa per le società. Il contribuente dovrà compilare nel mod. UNICO la sezione II del **quadro RM** dai righe 3 a 7 (Tavola 3).

In caso di **opzione per la tassazione separata**, da richiedere nell'esercizio in cui l'importo condorrrebbe alla formazione del reddito d'impresa, l'imposta è calcolata applicando l'aliquota corrispondente alla **metà del reddito complessivo netto** del contribuente nel **biennio anteriore** all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione.

Nell'ipotesi in cui l'indennità sia corrisposta da un **soggetto non imprenditore**, l'ex conduttore che percepisce detto importo deve versare un **acconto del 20%** secondo i termini previsti per il saldo delle imposte sui redditi.

Invece, se il proprietario dell'immobile è un **imprenditore**, lo stesso effettuerà una ritenuta del **15%** a titolo di acconto sull'importo erogato base e supplementare per la perdita dell'avviamento commerciale.

IRAP per il proprietario dell'immobile

Se il proprietario dell'immobile non è imprenditore,

TAVOLA 2 - MOD. UNICO SOCIETÀ DI PERSONE: QUADRO RN

RN16 - Oneri deducibili	,00
-------------------------	-----

TAVOLA 3 - MOD. UNICO QUADRO RM

Sez. II - Indennità plusvalenze e redditi di cui alle lettere g), g-bis), g-ter), h), i), l) e n) dell'art. 17, comma 1, del Tuir	RM3 ¹	d	2	3	Anno	Reddito	4	Ritenute	5
						,00		,00	Opzione per la tassazione ordinaria
	RM4					,00		,00	
	RM5					,00		,00	
	RM6					,00		,00	
	RM7					,00		,00	

Anno in cui è sorto il diritto a percepire il reddito

Importo percepito

Eventuali ritenute subite

non è applicabile l'IRAP, in quanto mancano i presupposti per l'applicazione dell'imposta.

Se il proprietario dell'immobile è una società che ha iscritto l'indennità nella voce **B.14** del Conto economico, la medesima per il principio di derivazione è deducibile ai fini IRAP (art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997).

Se il proprietario dell'immobile è un **imprenditore individuale** o una **società di persone**, l'indennità non sarebbe un costo deducibile ai fini IRAP in quanto non è prevista nell'art. 5-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997.

Nell'ipotesi in cui il contribuente in contabilità ordinaria dovesse optare per la determinazione della base imponibile secondo le regole delle **società di capitali**, l'indennità tornerebbe ad essere deducibile.

IRAP per l'ex conduttore

Se l'ex conduttore è una società, l'indennità iscritta nella voce **A.5** del Conto economico è una componente imponibile ai fini IRAP (art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997).

Se l'ex conduttore è un imprenditore individuale o una società di persone, l'indennità non rientrerebbe tra i ricavi imponibili IRAP (art. 5-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997).

IVA

L'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione n. 73/E del 3 giugno 2005, ha chiarito che l'indennità è soggetta ad IVA in quanto non ha natura risarcitoria ed è considerata una **prestazione di servizi** (art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972).

Questa interpretazione crea **inevitabili distorsioni** specie nel caso in cui il proprietario dell'immobile risulta essere una persona fisica non imprenditore. Infatti, si troverebbe costretto a corrispondere una cifra con IVA subendo un **ulteriore danno**.

La stessa situazione si genera quando il proprietario, pur essendo un imprenditore, opera con detrazione limitata.

Tra l'altro, attualmente, il problema è maggiormente accentuato in quanto il **regime IVA** delle locazioni di immobili strumentali prevede come regola l'**esenzione** e non l'imponibilità.

È bene ricordare che la Corte UE, nel caso C-63/92 (Lubbock Fine), ha equiparato l'indennità in esame alla **locazione** e questa lettura porterebbe a considerare **esente** anche l'indennità se la locazione è esente.

A supporto dell'esenzione, è intervenuta anche la Corte di Cassazione con la sentenza n. 13345 del 7 giugno 2006 sostenendo che l'indennità ha natura risarcitoria e, quindi, è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta.

Anche nella sentenza n. 8559 del 29 maggio 2012, la Suprema Corte ha ribadito che l'indennità non è una prestazione di servizio ai fini IVA.

RIFERIMENTI NORMATIVI

Legge 27 luglio 1978, n. 392, art. 34

AiDC, Norma di comportamento n. 188/2014