Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti
Settore Fiscalità e Compliance delle Grandi Imprese
Ufficio consulenza imposte dirette

Risposta n. 100

OGGETTO: **Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 –**

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa (di seguito anche "istante") opera nel settore del commercio all'ingrosso di ……. In data 10 aprile 2017, l'istante ha stipulato con una società di gestione di un fondo immobiliare i seguenti contratti:

- un "Contratto di Locazione", con efficacia 1° settembre 2017-31 agosto 2026, salvo rinnovo tacito a scadenza per ulteriori sei anni;

- un "Contratto di "Contributo" per la realizzazione di lavori di allestimento all'interno dei locali (di seguito, "Lavori di Fit out");

- un "Contratto di Comodato", a titolo gratuito, efficace alla data di consegna dell'immobile e fino al 31 agosto 2017, al fine di consentire la disponibilità dei locali per l'esecuzione dei Lavori di Fit out.

L'articolo 2.1 del Contratto di Contributo prevede il riconoscimento di una somma di X euro (oltre IVA), pari a 25 mensilità del canone di locazione, per la realizzazione degli interventi in esame (di seguito, "Contributo").

Sulla base delle clausole contrattuali previste, la Locatrice si è resa disponibile a versare il Contributo in favore di Alfa previa presentazione, da parte di quest'ultima, delle fatture attestanti l'avvenuta esecuzione dei lavori. Nel caso in cui il costo delle opere risultasse inferiore al Contributo, la somma residua sarà trasformata in un equivalente periodo di free rent. Qualora il

Contratto di Locazione termini o la società istante receda o risolva il contratto, per qualsiasi ragione, in data anteriore al 1° ottobre 2019, Alfa sarà tenuta a restituire una quota parte del Contributo ricevuto.

Nessun ulteriore importo sarà riconosciuto in favore della società istante nel caso in cui i costi sostenuti per i Lavori di Fit out dovessero risultare superiori a quelli preventivati.

Alfa ha emesso fatture in parte nel 2017 e in parte nel 2018 per un importo complessivo di poco inferiore al Contributo concordato; di conseguenza, nel 2018, è stato riconosciuto un periodo di free rent.

L'istante fa presente che, sotto il profilo civilistico, le spese sostenute sono classificabili in parte come spese per migliorie su beni di terzi, mentre la parte residua tra le immobilizzazioni materiali come spese di arredamento.

In sede di redazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2017, il Contributo è stato ripartito in quote costanti lungo la durata del Contratto di Comodato e del Contratto di Locazione per un periodo complessivo di 111 mesi totali ed esposto a riduzione del canone di locazione. La rilevazione adottata è in linea con quanto previsto dalla prassi contabile internazionale (i.e. SIC del 3 novembre 2008, n. 15, elaborata dallo IASB). Il Contributo di competenza del 2017 risulta, pertanto, pari a 7/111 del totale.

Ciò posto, la società istante chiede se sia corretto far concorrere il Contributo alla formazione della base imponibile IRES e IRAP pro-rata temporis così come imputato in bilancio, in coerenza con il principio di derivazione rafforzata recato dall'articolo 83 del TUIR e secondo le disposizioni contenute nel Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, ai fini dell'IRAP.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE ISTANTE

L'istante ritiene che, sotto il profilo contabile, sia corretto rilevare il Contributo non in base al momento in cui sorge giuridicamente il diritto al riconoscimento (i.e. esercizi 2017 e 2018), bensì lungo la durata dei contratti (di Comodato e Locazione), come previsto dal SIC 15 "Leasing operativo-

Incentivi", dal momento che i principi contabili nazionali non contengono né una disciplina specifica né una disciplina applicabile in via analogica alla fattispecie in esame.

Il principio della "prevalenza della sostanza sulla forma", contenuto nell'OIC 11, cui rinvia l'articolo 2, comma 1, del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 3 agosto 2017, porta a ritenere che il principio di derivazione rafforzata si applichi, in generale, quando la rappresentazione contabile è fatta nel rispetto di tale postulato e quando non sussistano disposizioni fiscali specifiche.

Si è ritenuto, dunque, corretto procedere a un'autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale, partendo dall'analisi dei diritti, degli obblighi e delle condizioni stabiliti in sede contrattuale.

L'istante evidenzia, in particolare, l'interconnessione esistente tra i contratti in essere sotto il profilo genetico-strutturale, avuto riguardo alla sottoscrizione contestuale, al contenuto delle premesse contrattuali e al richiamo che in ciascun contratto si fa degli altri due.

In buona sostanza, le parti hanno regolamentato un complesso rapporto negoziale a partire dalla sottoscrizione del Contratto di Comodato per l'intera durata del Contratto di Locazione. Ed è per agevolare la locazione che l'impresa concedente ha offerto a Alfa il Contributo, il cui effetto è quello di ridurre significativamente gli oneri economici a carico del conduttore. La locazione, dunque, costituisce lo scopo pratico del rapporto negoziale complessivamente inteso. Inoltre, l'attribuzione al conduttore di un possibile periodo di free rent non collegato ai Lavori di Fit out rivela la natura di incentivo economico del Contributo teso a favorire la stipula del contratto di locazione.

In definitiva, la società istante ritiene che la contabilizzazione adottata in bilancio trovi espresso riconoscimento, ai fini IRES, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR. Parimenti, la rappresentazione sostanziale adottata in bilancio assume rilievo ai fini IRAP.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il parere reso in questa sede esula dalla valutazione relativa alla correttezza in ordine alla rappresentazione contabile adottata dalla società in relazione al Contributo ricevuto per l'esecuzione dei Lavori di Fit out, dal momento che il criterio di ripartizione temporale accolto in bilancio sembra rispondere, prima facie, a un canone di ragionevolezza rispetto agli esiti negoziali voluti dalle parti.

Ciò premesso, sul piano dei riflessi fiscali del comportamento contabile adottato, si ricorda che l'articolo 83 del TUIR, come modificato dall'articolo 13-bis, comma 2, lettera a), numero 1, del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, estende il principio di derivazione rafforzata, previsto per i soggetti IAS adopter, anche ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali, assumendo, ai fini fiscali, le qualificazioni, le classificazioni e le imputazioni adottate in bilancio.

Valorizzando la funzione economico-sostanziale alla base dei contratti intercorsi con la Locatrice, la società istante ha ritenuto corretto qualificare il Contributo in esame come incentivo riconosciuto per la "conduzione" dell'immobile, piuttosto che come "ristoro" per gli interventi di ristrutturazione operati. Ne è derivata, sul piano contabile, la ripartizione della somma ricevuta pro rata temporis per l'intera durata del contratto di locazione a diretta riduzione del canone pattuito.

In virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, si applica al bilancio ITA GAAP, si ritiene che la qualificazione e l'imputazione temporale adottate in relazione al componente di reddito in esame possano trovare riconoscimento fiscale. Ad analoghe conclusioni si perviene con riferimento all'IRAP, stante il principio di presa diretta dal bilancio che informa il tributo regionale.

IL DIRETTORE CENTRALE ad interim
(firmato digitalmente)