



Roma, 08 agosto 2007

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Oggetto: Reddito d'impresa - deducibilità dell'onere sostenuto per il subentro in un contratto di leasing immobiliare - articolo 88, ultimo comma, TUIR

La società unipersonale Alfa S.r.l. ha presentato un'istanza d'interpello tesa a conoscere il corretto trattamento fiscale ai fini delle imposte sui redditi della fattispecie di seguito esposta.

Quesito

La società istante opera nel settore immobiliare ed è subentrata, nel corso del 2006, in un contratto di locazione finanziaria immobiliare le cui "caratteristiche originarie" (oggetto, durata, costo del bene, corrispettivo globalmente previsto, opzione di acquisto a fine locazione) sono le seguenti:

- data di stipula, 1° aprile 2003;
- durata del contratto: 96 mesi;
- costo del bene oggetto del contratto: 619.750,00 euro;
- corrispettivo della locazione: 697.525,00 euro, di cui 61.975,00 euro di primo canone e 6.690,00 euro di canone "a regime";
- prezzo di riscatto: 30.987,50.

Il corrispettivo convenuto tra le parti per la cessione del contratto ammonta ad euro 541.000,00 più IVA, *"ed è stato quantificato quale differenza tra il valore normale attribuito dalle parti all'immobile e l'ammontare della quota capitale compresa nei canoni ancora da pagare oltre al prezzo di riscatto"*.

La società medesima "*si è accollata l'onere del pagamento delle rate di leasing a partire dal 1° novembre 2006 e sempre da tale data ha concesso in sublocazione il suddetto immobile ad un terzo soggetto*".

Nell'istanza si precisa, inoltre, che la società redige il bilancio in forma abbreviata, rilevando le locazioni finanziarie secondo il metodo patrimoniale, con l'imputazione a conto economico dei canoni nel rispetto della competenza temporale.

La questione proposta, mira ad ottenere un parere sul corretto trattamento ai fini fiscali - anche in funzione della corretta contabilizzazione e rappresentazione in bilancio - del costo sostenuto dal subentrante per l'acquisizione del contratto di *leasing*.

Soluzione prospettata

In coerenza con la Norma di comportamento n. 141, emanata dall'Associazione Dottori Commercialisti di, l'interpellante ritiene che il corrispettivo dell'acquisto del contratto possa essere suddiviso, civilisticamente, in due parti:

- la parte di corrispettivo finalizzata ad ottenere il godimento del bene nella vigenza del contratto dovrebbe considerarsi un onere da ripartire sulla residua durata del contratto medesimo;
- la parte di corrispettivo connessa all'opzione di acquisto dovrebbe invece considerarsi come un acconto per il futuro riscatto, incrementando di conseguenza il valore del riscatto medesimo, e rendendo possibile la procedura di ammortamento sulla somma di entrambi i valori.

In attuazione di tale comportamento contabile, la società interpellante suddividerebbe il corrispettivo corrisposto di euro 541.000,00 in due parti uguali: euro 270.500,00, tra le attività dello stato patrimoniale quale acconto sul futuro acquisto dell'immobile, ed euro 270.500,00 tra le immobilizzazioni immateriali, da sottoporre ad ammortamento per la residua durata del contratto.

Secondo l'istante, *“la scelta di suddividere in due parti uguali il corrispettivo deriva dall'effettiva difficoltà di quantificare in maniera oggettiva i valori delle due componenti. Il corrispettivo pagato infatti è la sommatoria della quota di capitale compresa nei canoni di leasing pagati dal cedente e del maggior valore attribuito al bene rispetto alla data di acquisto da parte della società di locazione finanziaria. Il maggior valore attribuito al cespite è determinato sia dalla redditività attuale dello stesso sia dai correnti valori di mercato”*.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 102, comma 7, del TUIR, prevede che *“independentemente dai criteri di contabilizzazione, per l'impresa utilizzatrice è ammessa la deduzione dei canoni di locazione a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa, se il contratto ha per oggetto beni mobili, e comunque con un minimo di otto anni ed un massimo di quindici anni se lo stesso ha per oggetto beni immobili”*.

Oggetto del quesito posto nell'istanza è la deducibilità del costo sostenuto per il “subentro” nel contratto, atteso che la menzionata disposizione contenuta nell'articolo 102 disciplina solo la deduzione dei canoni relativi al contratto, mentre nulla è specificamente previsto (in quest'ultima come nelle altre disposizioni del TUIR) per il “costo aggiuntivo” *de qua*.

La scrivente, in linea di principio, condivide l'impostazione che individua - in sostanza - una doppia causa nell'acquisizione del contratto di locazione finanziaria, il quale in parte è finalizzato all'acquisizione del diritto di godimento del bene nel residuo periodo di vigenza del contratto medesimo, e in parte all'acquisizione dell'opzione di acquisto della proprietà del bene.

Conseguentemente, la parte di corrispettivo pagata a fronte del godimento del bene costituirebbe un onere pluriennale da ripartirsi in funzione della residua durata del contratto, mentre la parte di corrispettivo pagata a fronte

dell'opzione d'acquisto dovrebbe essere considerata come “costo sospeso”, fiscalmente deducibile con la procedura dell'ammortamento in uno con il prezzo di riscatto del bene medesimo.

La quantificazione delle due “componenti”, tuttavia, non è lasciata all'arbitrio delle parti.

Infatti, si ritiene che il prezzo pagato debba considerarsi “anticipo del prezzo del bene” nella misura in cui lo stesso abbia costituito sopravvenienza attiva per il cedente del contratto, il quale, giusta il disposto dell'articolo 88, comma 5, del TUIR, assoggetta a tassazione a tale titolo “il valore normale del bene” (al netto dei canoni residui e del prezzo di riscatto attualizzati alla data di cessione, come chiarito dalla circolare 108/E del 3 maggio 1996).

L'eventuale differenza positiva rispetto alla sopravvenienza attiva come sopra determinata (costituente una vera e propria *fee* a favore del cedente, fiscalmente rilevante in capo a quest'ultimo a norma del principio generale di “derivazione”) è da considerarsi come costo sostenuto per il subentro nel godimento del bene, come tale deducibile, a norma dell'articolo 108, comma 3, del TUIR, in rapporto alla residua durata del contratto.

Pertanto, in linea generale, al fine dell'individuazione del corretto trattamento fiscale delle somme corrisposte da una società all'atto del subentro in un contratto di leasing immobiliare:

1. occorre previamente determinare il valore normale del bene, al netto dei canoni residui e del prezzo di riscatto attualizzati (ossia, del debito residuo in linea capitale “accollato” dal cessionario), che costituisce sopravvenienza attiva imponibile in capo al primo locatario, cedente il contratto;

2. tale valore (costituente per il cessionario un costo sospeso) deve essere aggiunto al valore del bene che quest'ultimo iscriverà nell'attivo patrimoniale al momento del riscatto, andando a formare - unitamente a quest'ultimo - la base da prendere a riferimento ai fini dell'ammortamento;

3. l'eventuale surplus (pari alla differenza tra corrispettivo pagato e valore normale “netto” del bene al momento della cessione) costituisce:

- per il cedente, un componente positivo di reddito imponibile in virtù del generale principio di derivazione di cui all'articolo 83 del TUIR;
- per la società cessionaria, una spesa relativa a più esercizi, deducibile nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio lungo la residua durata del contratto (*ex* articolo 108, comma 3, del TUIR).

Nel merito, dall'esposizione del quesito si evince che il corrispettivo convenuto tra le parti per la cessione del contratto "*è stato quantificato quale differenza tra il valore normale attribuito dalle parti all'immobile e l'ammontare della quota capitale compresa nei canoni ancora da pagare oltre al prezzo di riscatto*" (sostanzialmente, il corrispettivo è pari alla sopravvenienza attiva realizzata in capo al cedente, ovvero al componente di costo "sospeso" per il cessionario, come prima individuati *sub* 1.).

Ciò posto, la scrivente ritiene che la modalità di determinazione delle due "componenti" del costo sostenuto proposta dall'istante (scomporre "a forfait" il corrispettivo della cessione, imputando il 50 per cento a "costo sospeso" - deducibile a partire dal periodo d'imposta in cui interviene il riscatto - e il 50 per cento a "costo pluriennale" deducibile per la durata residua del contratto) non sia conciliabile con i principi generali in precedenza illustrati.

Conseguentemente, il "prezzo" sostenuto dalla società istante per l'acquisto del contratto in parola è da ritenersi per il suo intero ammontare relativo al subentro nella possibilità di esercitare il diritto di opzione per il futuro riscatto del bene ed è, pertanto, da considerarsi - sotto il profilo fiscale - quale "costo sospeso" da sottoporre ad ammortamento a decorrere dal periodo d'imposta in cui il diritto di riscatto sarà esercitato.

Nell'eventualità in cui il diritto in parola non venisse esercitato, il costo sopportato per l'acquisizione del contratto sarebbe spesabile integralmente nel periodo d'imposta in cui diviene certa l'insorgenza della insussistenza del valore già iscritto nell'attivo patrimoniale.

Si ricorda, inoltre, che - ai sensi dell'articolo 36, comma 7 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, come modificato in sede di conversione in legge del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 - ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza e che, ai sensi del successivo comma 7-bis, tale regola si applica, *“con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria”*. Tali disposizioni, infatti, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del predetto decreto n. 223 anche per le quote di ammortamento e i canoni di leasing relativi ai fabbricati acquistati o acquisiti a partire da periodi d'imposta precedenti.

Si segnala, infine, che il presente parere è reso senza entrare nel merito della economicità dell'operazione prospettata dall'istante (subentro in un contratto di leasing immobiliare con contestuale sublocazione dell'immobile oggetto di locazione), atteso che una tale valutazione esula dalle prerogative esercitabili in sede di interpello interpretativo ex articolo 11 della legge 212 del 2000 (c.d. statuto del contribuente).

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione Regionale è resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.