

Edizione di sabato 26 luglio 2014

IMPOSTE SUL REDDITO

[Il conferimento di partecipazioni a realizzo controllato](#)

di **Sergio Pellegrino**

IVA

[Detrazione Iva per mancati incassi da procedure concorsuali](#)

di **Davide David**

CONTENZIOSO

[Ristretta base sociale e presunzione di distribuzione di utili: quando e quanto?](#)

di **Niccolò Di Bella**

CASI CONTROVERSI

[Tutto tace sul visto di conformità](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

CONTABILITÀ

[La rilevazione dei canoni di leasing](#)

di **Viviana Grippo**

IMPOSTE SUL REDDITO

Il conferimento di partecipazioni a realizzo controllato

di **Sergio Pellegrino**

Il **conferimento di beni** è, sulla base di quanto stabilisce l'**art. 9 del Tuir**, un'operazione in linea generale **realizzativa**: non sfugge a questa regola il **conferimento di partecipazioni**.

Per determinare la plusvalenza da assoggettare a tassazione, il soggetto che effettua il conferimento delle partecipazioni dovrà confrontare il **valore normale delle azioni o quote ricevute** per effetto dell'operazione con quello **fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite**.

Il **comma 2 dell'art. 177 del Tuir** contempla però una **particolare modalità di tassazione delle plusvalenze** derivanti dallo scambio di partecipazioni realizzato attraverso un'operazione di conferimento.

La disposizione stabilisce che le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante le quali la **società conferitaria acquisisce il controllo**, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1) del Codice Civile, della società le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento, ovvero **ne incrementa**, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la **percentuale di controllo**, sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente, in base alla **corrispondente quota delle voci di patrimonio netto** formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento stesso.

La norma condiziona la particolare modalità impositiva alla circostanza che, con l'acquisizione delle partecipazioni oggetto di conferimento, la società **conferitaria acquisisca il controllo** nell'altra società.

La nozione di controllo cui fa riferimento la disposizione è rappresentata esclusivamente dal **controllo di diritto ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1) del Codice Civile**, che prevede che è considerata controllata una società in cui un soggetto dispone della **maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria**.

Non rilevano, quindi, il controllo di fatto e quello contrattuale previsti dai numeri 2) e 3) del comma 1 dell'art. 2359.

Veniamo alla definizione dell'**ambito soggettivo**.

La società le cui partecipazioni sono **oggetto di conferimento** devono essere **necessariamente società di capitali**, attesa la necessità di acquisirne il **controllo di diritto**: il requisito stabilito dalla norma esclude di conseguenza le **società di persone**, non essendo queste provviste di un organo assembleare in relazione al quale poter stabilire una maggioranza di diritti di voto.

Per la dottrina prevalente le **società di persone** (così come naturalmente quelle di capitali) possono invece rivestire il ruolo di **società conferitarie**.

Per quanto riguarda invece la figura del **conferente**, non solo gli imprenditori ma anche le **persone fisiche** che detengono le partecipazioni al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa sono interessate dall'applicazione di questa particolare modalità impositiva.

Come chiarito dalla **circolare n. 33/E/2010**, che ha modificato l'orientamento precedentemente espresso dall'Agenzia con la [risoluzione n. 57/E/2007](#), la disciplina dell'art. 177 comma 2 del Tuir non attribuisce alcuna rilevanza ad **eventuali rapporti sussistenti tra soggetti conferenti e società conferitaria**: l'operazione si presta quindi ad essere utilizzata anche nell'ambito della **riorganizzazione dei gruppi societari e familiari**.

Dal punto di vista della definizione del meccanismo impositivo, è bene sottolineare come non ci troviamo di fronte ad un'operazione **fiscalmente neutra**, come è invece per il conferimento d'azienda disciplinato dall'art. 176 del Tuir, ma piuttosto ad un **conferimento** che si definisce **a realizzo controllato**.

Le azioni o quote ricevute a seguito del conferimento sono infatti valutate, per stabilire l'effetto reddituale per il conferente, in base alla **corrispondente quota delle voci di patrimonio netto** formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento stesso: il valore di realizzo da considerare in capo al conferente è quindi pari all'**incremento di patrimonio della conferitaria** derivante dall'aumento di capitale deliberato a seguito del conferimento e dell'eventuale sovrapprezzo.

Nel caso in cui l'aumento di patrimonio netto sia pari al valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite, **non vi è alcuna plusvalenza da assoggettare ad imposizione**.

Analizziamo al riguardo un esempio numerico.

Ipotizziamo che vi sia una persona fisica che detiene il 70% del capitale sociale di una società per azioni: il valore fiscale della partecipazione è pari a 2 milioni di euro, mentre il valore normale ammonta a 5 milioni di euro.

La partecipazione in questione viene conferita in una *holding*, che iscrive le azioni ricevute a 2 milioni di euro e incrementa dello stesso ammontare il patrimonio contabile.

Nel caso di specie, sulla base dell'applicazione dell'art. 177 comma 2 del Tuir, non emerge alcuna plusvalenza da assoggettare ad imposizione.

Qualora invece la *holding* avesse iscritto le azioni ricevute ad un valore maggiore rispetto a quello fiscalmente riconosciuto in partenza in capo al conferente, questi avrebbe dovuto assoggettare ad imposizione una plusvalenza pari alla differenza fra i due importi.

L'emersione di materia imponibile dipende quindi unicamente dal **comportamento contabile** tenuto dalla società conferitaria: di qui appunto la definizione di **regime di realizzo controllato**.

IVA

Detrazione Iva per mancati incassi da procedure concorsuali

di **Davide David**

Con cadenza periodica (ad esempio, una volta all'anno) è opportuno effettuare un **controllo contabile delle fatture emesse nei confronti di soggetti incorsi in procedure concorsuali** o esecutive, al fine di verificare la possibilità di portare in detrazione l'IVA a suo tempo fatturata.

È anche buona norma **distinguere contabilmente i crediti verso i suddetti soggetti in due conti**, uno dedicato all'ammontare dei corrispettivi maturati e uno dedicato all'ammontare vantato in via di rivalsa per l'IVA fatturata su tali corrispettivi. **Ciò in quanto le due tipologia di crediti possono avere, sia ai fini di bilancio che ai fini fiscali, sorti diverse.** In particolare, il credito per i corrispettivi è potenzialmente soggetto a eventuali svalutazioni o a storni per perdite su crediti, mentre il credito per IVA può comunque essere recuperato, sotto forma di detrazione, anche in caso di mancato incasso del credito per i corrispettivi.

Per l'IVA l'art. 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972, statuisce infatti il diritto per il cedente del bene o prestatore del servizio di portare in detrazione (in tutto o in parte) l'imposta esposta in fattura, qualora l'ammontare imponibile (cioè il corrispettivo della cessione o della prestazione) venga ad annullarsi (o a ridursi) *“per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose”*.

Le procedure concorsuali che certamente consentono il diritto alla detrazione (in caso di infruttuosità) sono:

- il fallimento;
- il concordato fallimentare;
- il concordato preventivo;
- la liquidazione coatta amministrativa.

Non è invece ricompresa tra le procedure che danno il diritto a portare in detrazione l'IVA,

almeno secondo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, **l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi**.

Relativamente agli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis della legge Fallimentare), rimane incerta la possibilità di collocarli tra le *"procedure concorsuali"*. Tant'è che, ai fini della deduzione delle perdite su crediti, l'art. 101 del TUIR pone gli accordi di ristrutturazione dei debiti accanto alle procedure concorsuali, con ciò distinguendoli dalle procedure stesse. Da ciò consegue **l'incertezza sulla possibilità di ricomprendere gli accordi di ristrutturazione dei debiti tra le ipotesi che consentono di beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA** *"per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali"*. Al più la variazione potrebbe trovare la sua giustificazione per un *"sopravvenuto accordo fra le parti"*. A norma del comma 3 dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972 tale variazione può però essere operata unicamente entro *"un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile"*, il che la rende in pratica inattuabile in ipotesi di accordi di ristrutturazione dei debiti, poiché, per logica, il più delle volte l'omologa avviene oltre l'anno dalla effettuazione dell'operazione.

Tornando alle procedure concorsuali che consentono il diritto alla detrazione dell'IVA, va segnalato che secondo l'Amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 77/E del 17.04.2000) **possono esercitare tale diritto i soli cedenti o prestatori che hanno concorso alla procedura**. Da ciò consegue che presupposto per la detrazione dell'IVA è l'ammissione allo stato passivo del fallimento ovvero l'inserimento nell'elenco dei creditori del concordato preventivo.

Altro presupposto per il recupero dell'IVA è che questa risulti da una **fattura regolarmente emessa e registrata**. Di conseguenza, non possono beneficiare della detrazione i soggetti che hanno certificato i corrispettivi con altri mezzi (in particolare, scontrini e ricevute fiscali).

Per quanto poi concerne il **momento nel quale sorge il presupposto della infruttuosità** delle procedure concorsuali (essenziale per poter operare la detrazione dell'IVA), questo è da far coincidere (secondo quanto anche indicato nella [circolare n. 77/E del 2000](#)):

- **per il fallimento**, con la scadenza del termine per la presentazione delle osservazioni al piano di riparto, ovvero, se il fallimento si chiude senza un piano di riparto, con la scadenza del termine entro il quale è possibile proporre reclamo avverso il decreto di chiusura della procedura;
- **per il concordato fallimentare**, con il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione;
- **per la liquidazione coatta amministrativa**, con l'approvazione del piano di riparto.

Un discorso a parte va fatto **per il concordato preventivo**. Nella richiamata circolare n. 77/E del

2000 è detto che in tale ipotesi il diritto alla detrazione spetta ai soli creditori chirografari e solo dal momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato. In caso poi di fallimento per mancato adempimento degli obblighi assunti, il diritto alla detrazione sorge secondo i principi enunciati per il fallimento.

La citata circolare è tuttavia antecedente alla più recente riforma della legge fallimentare, a seguito della quale non è più prevista una attestazione di adempimento degli obblighi concordatari e il concordato preventivo si considera chiuso con il decreto di omologazione. Inoltre, la proposta di concordato può ora prevedere anche il non integrale soddisfacimento dei creditori privilegiati (i quali anche dovrebbero quindi avere diritto al recupero parziale dell'IVA). Da ciò consegue la necessità di nuove indicazioni da parte dell'Agenzia delle entrate che tengano conto della nuova situazione normativa.

Per le procedure esecutive il presupposto della infruttuosità viene ad esistenza, secondo l'Amministrazione finanziaria, quando il credito del cedente o prestatore non trova soddisfacimento attraverso la distribuzione delle somme ricavate dalla vendita dei beni esecutati oppure quando sia stata accertata e documentata dagli organi della procedura esecutiva l'insussistenza di beni da assoggettare all'esecuzione.

Non è quindi sufficiente a consentire la variazione dell'IVA la sola notificazione del titolo esecutivo.

Non è inoltre consentita la variazione IVA in caso di impossibilità di esperire l'azione esecutiva (ad esempio, per irreperibilità del debitore).

Per quanto concerne il **termine entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione** statuito dall'art. 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972, l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che per effetto del combinato disposto del richiamato art. 26 e dell'art. 19 del medesimo decreto, tale diritto deve essere esercitato *"al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto"* (cfr. [ris. 85/E del 31.03.2009](#)), dovendo intendersi, per verifica del presupposto, il momento in cui risulta definitivamente acclarata la infruttuosità della procedura concorsuale o esecutiva.

Dal punto di vista formale, ancorché la normativa di riferimento non preveda particolari obblighi documentali, è opportuno (giusto anche quanto indicato dalla prassi ministeriale) che il fornitore emetta una **nota di variazione** correlata alla fattura originaria, con indicate le sue generalità e quelle del cliente, la quantità e la qualità dei beni ceduti o delle prestazioni rese, l'ammontare dell'imponibile e dell'IVA originariamente fatturati nonché le **variazioni sia dell'imponibile che dell'IVA** operate in conseguenza del mancato pagamento. **Non è invece consentito emettere una nota di variazione per la sola IVA, tralasciando la variazione dell'imponibile** (cfr. [risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 127/E del 3.04.2008](#)). Nella nota di variazione andrà altresì evidenziato che trattasi di variazione operata per mancato pagamento del corrispettivo a causa di procedura (concorsuale o esecutiva) rimasta infruttuosa, specificando gli estremi identificativi della procedura e gli elementi acclaranti la

definitiva infruttuosità.

La nota di variazione va annotata nel registro IVA degli acquisti, ovvero, in alternativa, può essere annotata in rettifica nel registro dei corrispettivi o in quello delle fatture emesse.

CONTENZIOSO

Ristretta base sociale e presunzione di distribuzione di utili: quando e quanto?

di Niccolò Di Bella

Grazie ad una **giurisprudenza a dir poco ondivaga**, il tema della presunzione di distribuzione di utili nelle società a ristretta base sociale continua (e continuerà..) ad appassionare “professionisti del fisco” e cultori del diritto tributario, alla disperata ricerca di punti fermi che allo stato dell’arte sembrano ben lontani; la **Legge Delega n°23/2014** infatti non è parsa intenzionata a porre rimedio alle situazioni che si vengono a creare a seguito dell’utilizzo della presunzione in commento da parte dell’Amministrazione Finanziaria, e pertanto difficilmente ci si dovrà aspettare qualcosa nei decreti che verranno approvati nei prossimi mesi.

Un [recente articolo](#) di Massimo Conegliaro a commento della Sentenza n°61/2014 emessa dalla CTR di Firenze ci ha ricordato come i **giudici di merito** siano sempre **più attenti** (o forse potremmo dire **critici**) rispetto alle **automatiche imputazioni ai soci degli utili extracontabili o occulti** conseguiti dalla società.

Ricordando che **l’accertamento tributario nei confronti della società** costituisce un indispensabile **antecedente logico-giuridico** all’accertamento nei confronti dei soci, e che il giudizio nei confronti di questi ultimi risulterà sicuramente **pregiudicato dalla definitività** del primo (Cass. n°441/2013), vogliamo in questa sede introdurre due elementi che possono rappresentare un supporto nella strategia difensiva del contribuente socio di società a ristretta base:

- la difficoltà/impossibilità di determinare **in quale esercizio siano stati effettivamente distribuiti** gli utili che si presumono conseguiti dalla società, e pertanto l’esercizio nel quale emergano **riflessi impositivi in capo al socio**;
- la necessità di considerare l’eventuale **quantum** imputabile al socio non solo in ragione della **percentuale di partecipazione** al capitale sociale, ma anche e soprattutto avendo riguardo della **modalità di tassazione** di somme che, essendo identificate quali “utili”, soggiacciono a specifiche disposizioni contenute nel **TUIR**.

Con riguardo al primo aspetto, se è vero che si è sempre assistito ad un’automatica imputazione degli utili in capo al socio nell’esercizio in cui questi vengono conseguiti dalla società, è cosa nota che solitamente tale distribuzione avviene in esercizi diversi da quelli in

cui sono maturati. A tal proposito giova ricordare che l'**art. 44 del TUIR** dispone che i redditi di capitale derivanti da partecipazioni come quelle in commento siano assoggettati ad imposta in capo al socio-percipiente nell'esercizio in base al c.d. "**criterio di cassa**", diversamente dai ricavi delle società che rilevano in base al criterio della competenza economica; ecco che quindi il Fisco dovrà provare, attraverso ulteriori circostanze (tramite indagini finanziarie, verifiche sullo stile di vita ecc...), l'eventuale **scostamento tra quanto dichiarato dal socio e la sua effettiva capacità contributiva** nel medesimo esercizio in cui è stato definitivamente accertato l'occultamento di somme da parte della società

Pur rappresentando un interessante, e spesso "inesplorato", elemento di supporto per la tesi sostenuta dal contribuente, bisogna però ammettere che costruirne attorno tutta la linea difensiva risulterebbe alquanto azzardato.

Diverso il discorso sul secondo aspetto, legato al "**quanto**" può essere imputato al socio a titolo di maggiore reddito imponibile allo scattare della presunzione in commento, data la presenza di diversi orientamenti che hanno dichiarato l'**illegittimità della tassazione piena**, in luogo dell'esenzione prevista dall'**art. 47 del TUIR** (si vedano, ad esempio, la **CTR Lazio n°309/2013** e la **CTP Treviso n°31/2013**).

Ricordiamo infatti che quest'ultimo, nei casi in cui la società non abbia adottato il regime della trasparenza fiscale, dispone la **tassazione** dei dividendi derivanti dal possesso di **partecipazioni qualificate in misura limitata al 49,72%**; percentuale ridotta al 40% per gli utili prodotti dalla società fino al 31.12.2007.

Infatti, riprendendo il ragionamento esposto all'inizio secondo cui l'**accertamento tributario nei confronti della società** deve necessariamente precedere quello nei confronti dei soci, non si intravede il motivo in base al quale l'Ufficio non dovrebbe tenere in considerazione quella **doppia imposizione** – contraria al nostro Ordinamento – che si genererebbe in capo al contribuente che vedrebbe i presunti utili tassati dapprima a titolo di maggiore IRES in capo alla società, e successivamente a titolo di maggior IRPEF su quel 50,28% di imponibile che dovrebbe essere esentato da tassazione in base al predetto art. 47.

Per dirimere una volta per tutte questo argomento sarebbe opportuno l'intervento da parte della Suprema Corte nelle sue Sezioni più autorevole, ovvero quelle Unite.

CASI CONTROVERSI

Tutto tace sul visto di conformità

di Giovanni Valcarenghi

Ci siamo già occupati, in precedenti interventi, della questione del **visto di conformità** che, per la prima volta **dal 2014, vincola l'utilizzo** in compensazione di **crediti da imposte dirette** per importi **superiori a 15.000 euro**. I mesi sono passati, le dichiarazioni ormai quasi ultimate, e resta un **silenzio assordante delle Entrate** sulla specifica questione.

A nostro parere vi sono **due problematiche** che richiedono una soluzione urgente:

1. **quali siano i controlli** che debbono essere effettuati per apporre “serenamente” il visto di conformità;
2. **quale sia la dichiarazione** (o le dichiarazioni) **da vistare** nel caso di eccedenze di ritenute retrocesse dal singolo soggetto all'ente partecipate, in ossequio alle indicazioni fornite dall'Agenzia con la nota [circolare 56/E del 23.12.2009](#).

Anticipiamo subito, per correttezza, che purtroppo **non abbiamo una soluzione “tranciante”**, ma cerchiamo di esporre i ragionamenti che abbiamo svolto e condiviso.

Sul primo interrogativo, l'unica norma di riferimento appare **l'articolo 2 del DM 164/1999**, ove si ha modo di evincere che il **certificatore deve attestare**:

- la mera **corrispondenza dei dati** esposti in dichiarazione con le risultanze della documentazione;
- la **correttezza formale** della dichiarazione;
- la **regolarità delle scritture** contabili.

Sono tre input che potrebbero aprire scenari più o meno ampi, a seconda di come li si interpretano. La corrispondenza “biunivoca” impone che vi sia **perfetta corrispondenza tra i due parametri** (documentazione e dichiarazione), la correttezza formale si evince sia dalla **completezza** che dal **passaggio dei controlli Entratel**, mentre la regolarità delle scritture contabili presuppone la loro effettiva esistenza e la tenuta in ottemperanza alle norme di legge. Ma l'interesse preminente del professionista che vista è **conoscere se vi siano dei**

controlli “a campione” che possano attestare i suddetti compiti, **se vi sia una sorta di fascicolo o check list** da compilare e tenere agli atti. Di tutto ciò nella norma non vi è traccia e si deve provvedere a livello di prassi amministrativa o di *best practices* da parte del Consiglio Nazionale; dell'uno e dell'altro intervento ad oggi non vi è traccia.

Sulla seconda questione vi è un **fermento dottrinario** di non poco conto che, come era logico pensare, cresce nelle ultime settimane; non fosse altro per il fatto che ne possono essere direttamente interessati i professionisti e che, a seconda degli approdi cui si giunge, vi può essere un **ostacolo all'apposizione del visto** di conformità **sulla propria dichiarazione** (infatti, in tal caso difetterebbe il requisito della copertura assicurativa, in quanto la polizza non risponderebbe di eventuali errori sul proprio modello).

Vediamo allora di riepilogare il ragionamento, **ipotizzando l'esistenza di uno studio associato con eccedenza di IRPEF maturata nelle dichiarazioni dei soci** partecipanti e retrocessa all'ente in virtù degli accordi sottoscritti. Dove si appone il visto? Sulla dichiarazione dello studio associato, su quella dei soci, oppure su entrambi i modelli?

A favore della **tesi** che ritiene corretta l'apposizione del **visto sulla sola dichiarazione dell'ente**, depone il ragionamento pratico che, da sempre, il **visto** stesso deve **accompagnare la dichiarazione** del **soggetto** che **utilizza in compensazione il credito**. Così, poiché il modello F24 di compensazione sarà presentato dall'ente collettivo, il visto su detta dichiarazione potrebbe essere bastevole. Peraltro, si potrebbe anche rendere effettivo il controllo relativo alle scritture contabili, posto che lo studio associato del nostro esempio è un soggetto obbligato alla loro tenuta.

Va però rammentato che le disposizioni sul visto impongono che il controllo sia effettuato sulla **dichiarazione dalla quale emerge il credito**; pertanto, sotto questo aspetto, vi è da **domandarsi** se il **credito** utilizzato in compensazione **si “generi” nel modello dell'ente o in quello del singolo**. Su tale aspetto, valorizzato da coloro che ritengono rilevante la dichiarazione del partecipante, emerge **un dubbio che non riusciamo a superare** con certezza; il credito, in realtà, **si forma nelle dichiarazioni dei singoli** e poi, secondo le procedure ormai collaudate, **si trasferisce nella dichiarazione dell'ente**. Insomma, siamo dinanzi alla **possibile rilevanza di due crediti: uno “verace”** nella dichiarazione del singolo che, tuttavia, non verrà da questi tecnicamente utilizzato in compensazione, **l'altro “riflesso”**, nel senso che acquisisce dignità operativa nel momento in cui viene esposto nella dichiarazione dell'ente, tra l'altro sotto forma di eventuale sommatoria dei crediti retrocessi dagli eventuali più soci che hanno aderito alla procedura.

In conclusione, il caso rimane controverso, anche se appare auspicabile che l'Agenzia delle entrate assuma **una posizione che sia il più snella possibile**, confermando la **necessità del visto su una sola dichiarazione**, magari quella dell'ente, al fine di **evitare inutili duplicazioni dei controlli**. Peraltro, ove dovesse essere seguita tale via, vi sarebbe anche **piena correlazione** con il contenuto del paragrafo 2.12 della [circolare 12/E/2010](#), all'interno della quale è stato affermato che **eventuali errori commessi nella dichiarazione del socio non determinano una**

responsabilità solidale dell'ente. Quindi, si potrebbe sostenere, per agevolare la lettura più semplice, che l'importo del credito segnalato dal singolo all'ente rappresenta un dato "cristallizzato" in merito al quale non possono derivare conseguenze negative per il soggetto che utilizza il credito in compensazione.

Il tempo stringe davvero; quindi, non ci resta che auspicare un pronto intervento delle Entrate.

CONTABILITÀ

La rilevazione dei canoni di leasing

di **Viviana Grippo**

Il leasing è un'operazione intercorrente tra una **società di leasing** (locatore o concedente) e un **altro soggetto** (locatario) con la quale il locatore si impegna a concedere in uso, contro pagamento di un canone, al locatario un bene mobile o immobile, acquisito o costruito, con la facoltà del locatario di acquistarne la proprietà al termine del contratto (previsione valida per i contratti finanziari).

I contratti di leasing si distinguono in:

1. **leasing finanziari,**
2. **leasing operativi.**

I primi comportano il trasferimento in capo al locatario dei rischi e dei benefici inerenti il bene oggetto del contratto, in tal caso il concedente è la società di leasing, i leasing operativi invece non comportano il trasferimento dei rischi e dei benefici e il concedente normalmente coincide con il produttore del bene.

Nel presente contributo ci occuperemo dei soli leasing finanziari, per il leasing operativo valgono le disposizioni dettate per i noleggi, vedasi la RM 175/E del 2003.

I **metodi contabili** di rilevazione del leasing sono due (forse sarebbe meglio dire uno visto che il secondo di cui parleremo brevemente non è conforme alla normativa civilistica e fiscale italiana):

- metodo patrimoniale,
- metodo finanziario.

Metodo patrimoniale

Va innanzi tutto detto che è necessario determinare quale è la quota di canoni di competenza di ciascun esercizio, tale calcolo, che può essere fatto in diverse maniere, deve definire la competenza del costo pluriennale per ciascun esercizio (si tratta quindi di un dato differente rispetto a quello puramente contabile, difatti potrebbero essere contabilizzati nel corso dell'esercizio anche canoni di competenza precedente ovvero successiva) tenuto conto della durata complessiva del contratto.

Sostanzialmente appare corretto predisporre una scheda riepilogativa per ogni contratto in modo da poter confrontarne il contenuto, che esprime la competenza, con i dati contabili.

I canoni di leasing andranno imputati tra i costi per godimento beni di terzi nella voce B.8 di Conto Economico.

Alla fine di ogni esercizio occorrerà calcolare il risconto o rateo del costo leasing per adeguare l'importo del costo rilevato durante l'anno al costo di competenza calcolato, come detto, quale quota parte del totale dei costi (maxicanone + canoni) imputabile all'esercizio in relazione alla durata del contratto medesimo.

In particolare, se i canoni contabilizzati sono superiori a quelli di competenza si rileverà un **risconto attivo**, se i canoni contabilizzati sono inferiori a quelli di competenza si rileverà un **rateo passivo**.

Terminato il leasing, nel caso avvenga il riscatto, il bene sarà iscritto tra le immobilizzazioni materiali al prezzo di riscatto e inizierà il relativo ammortamento.

Prima di procedere con la rilevazione delle scritture contabili va anche sottolineato che in origine era previsto l'obbligo di iscrizione degli impegni legati al contratto di leasing tra i **conti d'ordine**, la previsione di tale informazione in nota integrativa a fatto venir meno l'obbligo di indicazione tra i conti d'ordine (si riporterà comunque di seguito anche tale registrazione contabile).

Procediamo con ordine rilevando dapprima gli impegni:

Immobilizzazioni in leasing (co) a Leasing su immobilizzazioni (co) 150.000,00

Quindi registriamo l'arrivo della fattura relativa al **maxicanone** (la registrazione è la medesima che faremmo all'atto del ricevimento mensile della fattura del canone di leasing):

Diversi a Debiti vs fornitori (sp) 48.800,00

Canoni di leasing (ce) 40.000,00

Iva a credito (sp) 8.800,00

Pagato il maxicanone il relativo importo andrà stornato dagli impegni:

Leasing su immobilizzazioni (co) a Immobilizzazioni in leasing (co) 40.000,00

A fine anno, come detto, provvederemo a **riscontare i leasing** di competenza futura (o a imputarne con la rilevazione di un rateo):

Risconti attivi (sp) a Canoni di leasing (ce) 35.000,00

La società a fine contratto decide per il riscatto del bene, rileveremo in tal caso l'iscrizione dei beni tra le immobilizzazioni:

Diversi a Debiti vs fornitori (sp) 7.320,00

Macchinari (sp) 6.000,00

Iva a credito (sp) 1.320,00

Metodo finanziario

Il metodo finanziario prevede l'iscrizione del bene tra i cespiti ed il suo ammortamento sin dall'inizio del contratto. La registrazione contabile rileverà da una parte il cespite, al costo sostenuto dal concedente, e dall'altra il debito verso il concedente. Tale debito verrà poi stornato attraverso il pagamento della quota capitale del canone di locazione periodico. Gli interessi verranno direttamente imputati al conto economico.

Come abbiamo già detto i nostri **principi contabili** sanciscono l'esposizione dei leasing in bilancio secondo il metodo patrimoniale, tuttavia la **Cassazione**, attraverso le proprie pronunce, si è espressa nel senso di ammettere la patrimonializzazione dei beni in leasing.