

REDDITO IMPRESA E IRAP

Effetti fiscali della cessione del contratto di leasing

di **Sandro Cerato**

Secondo l'Agenzia delle Entrate la **cessione del contratto di leasing** determina componenti positivi tassabili in capo al cedente, e costi sospesi in capo al soggetto subentrante. In particolare, il trasferimento a titolo oneroso dell'atto di locazione finanziaria è espressamente disciplinato, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, esclusivamente dall'art. 88, co. 5, del D.P.R. n. 917/1986, secondo cui la cessione del contratto di leasing configura il realizzo, da parte del venditore, di una **soppravvenienza attiva imponibile** costituita dal valore normale del bene, individuato a norma dell'art. 9, co. 3, del Tuir. Sul punto, l'Ufficio (circolare n. 108/E/1996, par. 6.11) ha, tuttavia, chiarito che la **sopravvenienza attiva imponibile** non coincide con il mero valore normale del bene, dovendo, invece, essere assunto **al netto degli importi, attualizzati alla data della cessione**, che dovranno essere pagati dal cessionario a seguito del trasferimento della titolarità dello stesso, quali il prezzo stabilito per il riscatto del bene e la quota capitale dei canoni di leasing, relativi alla durata residua del contratto, determinabile – come chiarito dall'Amministrazione finanziaria (circolari n. 19/E/2009, par. 2.2.3, e n. 8/E/2009, par. 4.4) – applicando il **criterio di determinazione forfetaria degli interessi impliciti** di cui all'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998. Il predetto orientamento è stato, poi, aggiustato dalla circolare n. 28/E/2011, con l'intento di considerare la sopravvenuta evoluzione normativa – intervenuta con l'entrata in vigore dell'art. 36, co. 7-bis, del D.L. n. 223/2006 – che ha interessato il **regime fiscale dei canoni di leasing immobiliare**, con l'esclusione della deducibilità della quota capitale riferibile alle aree occupate dal fabbricato strumentale oggetto di leasing, ed a quelle che ne costituiscono pertinenza. In virtù di tale previsione, l'Amministrazione finanziaria ha, pertanto, riconosciuto al cedente di tenere conto, in **diminuzione della sopravvenienza attiva imponibile**, della quota capitale dei canoni, già pagati, indeducibile in quanto riferibile al terreno. Nel caso in cui il corrispettivo pattuito tra le parti, a titolo di trasferimento del contratto di leasing immobiliare, sia inferiore all'importo determinato a norma dell'art. 88, co. 5, del D.P.R. n. 917/1986, il cedente è tenuto ad operare, per la differenza, una corrispondenza **variazione in aumento**, in sede di determinazione del reddito d'impresa. Qualora, invece, il prezzo di cessione dovesse risultare superiore alla predetta sopravvenienza attiva, l'alienante non deve operare alcuna rettifica fiscale, in quanto il corrispettivo soddisfa la prescrizione di cui all'art. 88, co. 5, del Tuir, che, di fatto, si limita a stabilire un valore minimo, e non massimo, del componente positivo rilevante: una **variazione in diminuzione** violerebbe, infatti, il principio generale previsto dall'art. 83 del D.P.R. n. 917/1986, ovvero la derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio, non essendo prevista una specifica disposizione che regoli diversamente la fattispecie. Il Tuir non si preoccupa, invece, di disciplinare gli **effetti fiscali in capo all'acquirente del contratto di leasing**: è, pertanto, necessario fare affidamento all'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, contenuto nella **risoluzione n. 212/E/2007**. Il documento di prassi ha chiarito che

il corrispettivo di cessione dell'atto di locazione finanziaria deve essere suddiviso in due parti, distinte in base alla differente causale:

- il **godimento del bene**, costituente un onere pluriennale, immediatamente ripartibile, secondo la durata residua del contratto di leasing;
- il **diritto di acquisto del fabbricato**, rappresentante un costo sospeso, da iscrivere nell'attivo patrimoniale ("Acconti su immobilizzazioni materiali"), e fiscalmente ammortizzabile – unitamente al prezzo di riscatto – a partire dal periodo d'imposta di esercizio di tale facoltà contrattuale.

Secondo l'Agenzia, la **ripartizione del corrispettivo** tra le due citate componenti deve avvenire in modo oggettivo, e più precisamente: fino a concorrenza della sopravvenienza attiva in capo al cedente, deve essere iscritto un "costo sospeso", e l'eventuale eccedenza è invece spalmata lungo la durata residua del contratto. Tale posizione è in contrasto con la dottrina contabile (**Norma Aidc n. 141 e Documento CNDCEC del 23 novembre 2011**), secondo cui, più correttamente, la suddivisione del corrispettivo nelle due componenti deve tener conto anche del momento in cui avviene il subentro, poiché se ciò avviene nei primi anni del contratto, il subentrante acquisisce il contratto con **finalità di godimento del bene** (con corrispettivo imputato lungo la durata residua), mentre se il trasferimento avviene in prossimità del riscatto, il corrispettivo costituisce costo sospeso da ammortizzare unitamente al prezzo di riscatto.