

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'applicazione ai leasing della disciplina sui superammortamenti

di **Fabio Garrini**

Oltre che per i beni in proprietà, per esplicita previsione del c. 91 della L. 2018/15, la disciplina agevolata per gli investimenti, riguarda anche i **beni in leasing**. Vi sono però alcune complicazioni operative alle quali occorre dare una soluzione. In attesa di chiarimenti ufficiali possiamo basarci sulle condivisibili osservazioni proposte dalla circolare 25 del 29 ottobre 2015 emanata da Assilea.

Il costo agevolabile

La formulazione del richiamato c. 91 non aiuta certo a definire le modalità per la deduzione incrementata per gli investimenti effettuati per il tramite di un contratto di locazione finanziaria: la norma stabilisce infatti che **“il costo di acquisizione è maggiorato del 40%”**, ma a ciascuno è chiaro che nel leasing non vi è un costo di acquisizione. È quindi evidente che, a tal riguardo, quando si debba far riferimento all'elemento da incrementare, questo altro non potrà essere se non il costo **sostenuto dal concedente**.

Ciò posto, come tradurre il bonus in concreto? Come osservato da Assilea nel richiamato documento, la maggiorazione (tramite variazione diminutiva extracontabile da beneficiare in dichiarazione) dovrà interessare il canone di competenza, **per la sola componente relativa alla quota capitale**. La conclusione è ineccepibile: come nel caso di acquisto diretto del bene è agevolabile solo l'ammortamento e non anche gli interessi pagati sul finanziamento eventualmente contratto, allo stesso modo **non potrà essere agevolata la componente finanziaria** pagata in dipendenza di un contratto di leasing.

Assilea si preoccupa anche di fornire una utile interpretazione circa la modalità per **scorporare la quota capitale dal canone complessivo**: al riguardo, si osserva, pare ragionevole applicare la consolidata procedura forfettaria prevista dal **DM 24 aprile 1998**, già consentita per determinare la **quota interessi indeducibile ai fini Irap**, o deducibile nei limiti del 30% del Rol ai fini Ires, o ancora per individuare la quota parte del canone riferibile al terreno (sul punto si vedano le CM 8/E/09 e 19/E del 2009).

Il momento in cui risulta effettuato l'investimento

Vi è però un ulteriore aspetto che pare delicato, quello della verifica del **conseguimento dell'investimento nel periodo agevolato**: mentre il bene acquisito in proprietà risulta essere un investimento "istantaneo", quando si acquisisce un bene utilizzando un leasing, l'investimento viene realizzato tramite un contratto che interessa un certo arco temporale. Occorre quindi valutare quando, per il leasing, si possa effettivamente considerare realizzato l'investimento all'interno della finestra temporale che il c. 91 della L. 208/15 fissa come **periodo agevolabile (15.10.2015 – 31.12.2016)**.

In relazione al leasing, pare possibile prendere a riferimento quanto in passato affermato dall'Agenzia in relazione alle agevolazioni "Tremonti": per verificare l'applicabilità del bonus rileva la data di **sottoscrizione del verbale di consegna** da parte dell'utilizzatore. Quindi, se il bene viene consegnato, ad esempio, il 13 maggio 2016, saranno oggetto di agevolazione le quote capitale di tutti i canoni che deriveranno da tale contratto, anche quelli di competenza dei periodi d'imposta successivi al 2016.

Sostiene, inoltre, Assilea (andando oltre il testo normativo, ma la conclusione pare ragionevole) che l'agevolazione compete **tanto per il canone** di competenza (come detto, limitatamente alla quota capitale), **quanto per il successivo riscatto** che sarà eventualmente esercitato: nel momento in cui il bene verrà riscattato e iscritto nei conti dell'impresa, questo sarà ammortizzato e, su tali ammortamenti, verrà fruito il bonus (superammortamento).

Durata contrattuale e durata fiscale

Ulteriore osservazione riguarda il caso di **durata del contratto inferiore alla durata minima fiscale** (metà del periodo di ammortamento fiscale): in tale caso comunque il contratto non contravviene alle regole fiscali (a seguito della modifica che venne operata dall'art. 4-bis del DL 16/12), ma la deduzione del canone dovrà essere **riparametrata sulla base delle durata fiscale**.

Si consideri il seguente esempio. Periodo di ammortamento fiscale: 4 anni; durata fiscale minima del contratto: 2 anni; durata effettiva del contratto: 1 anno. Attraverso variazioni in aumento e, successivamente, in diminuzione, la deduzione deve essere spalmata su due anni.

In relazione a tale evenienza, anche la maggiorazione del 40% dovrà essere computata sul medesimo arco temporale. In particolare, **il maggior valore imputato ai canoni sarà deducibile lungo la durata "fiscale" del contratto di leasing** (metà del periodo di ammortamento del bene); riproponendo l'esempio precedente, la maggiorazione andrà computata facendo riferimento al periodo di due anni.

Nel caso di durata contrattuale maggiore della durata fiscale, il maggior valore imputabile ai canoni va ripartito lungo la durata contrattuale.

Dismissione

Come per i beni in proprietà, la cessione del bene non comporta alcuna revoca dell'agevolazione ma, eventualmente, se il bene non risulta ancora completamente ammortizzato, si perde il diritto a fruire del bonus sul residuo, allo stesso modo **non vi sono conseguenze se il contribuente cede il contratto di leasing** prima del termine di questo, ovvero il bene oggetto del contratto sia **ceduto dopo il riscatto**.

Analogamente al calcolo della plusvalenza o della minusvalenza, dove non vi sono effetti derivanti dall'agevolazione (ossia plus e minus saranno calcolate come se l'agevolazione non fosse esistita, visto che questa opera a livello extra contabile), **nessun effetto si avrà anche sul calcolo della sopravvenienza attiva** derivante dalla cessione del contratto di leasing che seguirà le **consuete regole dell'art. 88 TUIR**.