

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'imputazione temporale dei canoni di prelocazione nei leasing finanziari

di **Fabio Landuzzi**

Il corretto trattamento contabile, e quindi fiscale, dei c.d. **"canoni di prelocazione"** corrisposti sovente nell'ambito dei contratti di **leasing finanziario "in costruendo"**, in cui il bene oggetto del contratto viene realizzato mediante apposito **contratto di appalto**, costituisce da sempre oggetto di diverse vedute e di comportamenti spesso eterogenei.

Da una parte, non può tacersi che le somme siffatte rappresentano, in sostanza, la **spesa per interessi** a fronte dell'anticipo della provvista fondi effettuata dalla società di leasing: tuttavia, non è affatto chiaro se dal punto di vista dell'**impresa utilizzatrice** le somme in questione debbano essere **qualificate, classificate** e quindi **imputate temporalmente** alla stregua di **interessi passivi** e quindi in modo distaccato dal contratto di leasing a cui afferiscono, oppure se devono essere qualificate, e di conseguenza classificate e imputate per competenza temporale come **componenti accessori dei canoni del contratto di leasing**.

Non si conoscono sul tema prese di posizione ufficiali da parte dell'**Amministrazione Finanziaria**, se si esclude una datata **Relazione del Secit** risalente al 1999 e la constatazione empirica, osservata per lo più dalla disamina della giurisprudenza formatasi in materia, di una **preferenza** da parte dell'Amministrazione stessa per la tesi che vede nei **c.d. "oneri di prelocazione"** un **componente del costo del contratto di leasing**.

A questa tesi ha di recente aderito anche un arresto dalla **Corte di Cassazione, sentenza n. 8897/2018**.

In particolare, la Suprema Corte ha in questa occasione osservato che quanto ai **canoni di prefinanziamento**, la cui corresponsione è come detto sovente prevista contrattualmente in favore del concedente nel corso della realizzazione dell'opera, essi *"non si sottraggono alla regola generale della competenza e vanno **dedotti dall'utilizzatore, con la tecnica contabile del risconto, pro quota per l'intera durata del contratto a partire dal momento della consegna dell'immobile**"*.

È perciò molto chiaro il principio affermato in questa sentenza della Corte di Cassazione con cui viene cassata la sentenza del giudice di appello che aveva invece sposato la diversa tesi dell'assimilazione di tali spese agli oneri finanziari, come tali **deducibili per competenza** nel periodo delle loro maturazione a prescindere dalla connessione con il contratto di leasing in costruendo che ne risulta sottostante.

La Suprema Corte supporta la propria argomentazione facendo riferimento al principio generale con cui si trattano gli **"oneri di diretta imputazione"**; in particolare, dapprima rammenta che ogni spesa è deducibile solo se concorre a formare il reddito di un determinato periodo di imposta e unicamente nella misura in cui essa concorre a formare tale reddito. Perciò, sottolinea la Corte, *"se la spesa concerne un bene produttivo di un reddito ripartito in più annualità, la **spesa stessa deve essere ripartita per tali annualità** (v. sent. n. 17195/2006)"*.

Aggiunge inoltre l'arresto giurisprudenziale in commento che, nel caso di **leasing traslativo**, il bene oggetto del contratto rimane di proprietà del concedente sin quando l'utilizzatore non esercita il **diritto di opzione**; il canone di locazione finanziaria, perciò, proprio in previsione del futuro acquisto del bene, comprende una quota del **prezzo-valore complessivo del bene** stesso.

Quindi, applicando il **principio della competenza**, i costi di acquisizione del bene devono essere ripartiti sulle stesse annualità e quelli di **"prelocazione"** dovranno essere **dedotti dall'utilizzatore con la tecnica contabile del risconto**; ossia, *pro quota per l'intera durata del contratto* a partire dal momento della consegna dell'immobile.

Le stesse considerazioni, prosegue la Cassazione, devono quindi valere anche per gli **interessi passivi dovuti dalla utilizzatrice anche prima della consegna del bene**, nella sua fase di costruzione. Se si addivenisse ad una diversa qualificazione della fattispecie, secondo la Cassazione, *"non si terrebbe conto dell'unitarietà funzionale del leasing in costruendo"*, che giustifica l'imposizione di **oneri finanziari** a carico del futuro utilizzatore già nella fase della **costruzione del bene**.

