

Cessione del contratto di leasing: effetti fiscali

di [Sandro Cerato](#)

Publicato il 5 Settembre 2012

Un ripasso dei principali problemi fiscali da affrontare quando si cede un contratto di leasing.

Il contraente di un rapporto di locazione finanziaria può esercitare, a norma dell'art. 1406 c.c., il diritto di sostituire a sé un terzo, mediante l'istituto della c.d. cessione del contratto.

Ai fini dell'imposizione diretta, la fattispecie è prevista da una sola disposizione del reddito d'impresa, contenuta nell'art. 88, c. 5, del Tuir, secondo la quale la **cessione del contratto di locazione finanziaria configura il realizzo, da parte dell'alienante, di una sopravvenienza attiva imponibile costituita dal valore normale del bene.**

L'art. 88, c. 5, del Tuir trova applicazione esclusivamente nei confronti delle imprese – cedenti il contratto di locazione finanziaria – che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile ed i principi nazionali Oic, ovvero **rappresentano il leasing immobiliare secondo il metodo patrimoniale**, riportando nei conti d'ordine gli impegni contrattuali assunti e nel conto economico di canoni di competenza, indicando altresì nella nota integrativa al rendiconto annuale le informazioni relative al criterio finanziario (art. 2427, c. 1, n. 22), c.c.).

La predetta disposizione del Tuir si fonda, ai fini della determinazione della sopravvenienza attiva imponibile realizzata dall'alienante, sulla nozione di "valore normale", da individuarsi secondo i criteri generali.

Ricorre, pertanto, l'art. 9, c. 3, del Tuir, che fa riferimento:



- al prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni o servizi della stessa specie, in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e luogo di compravendita o prestazione, oppure, in mancanza, in quelli più prossimi;
- qualora possibile, ai listini ovvero alle tariffe del cedente o prestatore e, “in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle Camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d’uso”.

L'Agenzia delle Entrate sugli effetti fiscali della cessione del contratto di leasing

L'Agenzia delle Entrate 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, e precisamente (C.M. 3 maggio 1996, n. 108/E, par. 6.11):

- **la quota capitale dei canoni di leasing immobiliare, relativi alla durata residua del contratto, determinabile** – come chiarito dall'Amministrazione Finanziaria (CC.MM. 21 aprile 2009, n. 19/E, par. 2.2.3, e 13 marzo 2009, n. 8/E, par. 4.4) – applicando il criterio di determinazione forfetaria degli interessi impliciti di cui all'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998 e, quindi, “sottraendo dall'ammontare del canone di competenza di ciascun periodo d'imposta compreso nel periodo di durata del contratto di locazione finanziaria l'importo che si ottiene dividendo il costo sostenuto dalla società concedente per il numero di giorni di durata del contratto di locazione finanziaria e moltiplicando il risultato per il numero dei giorni del periodo d'imposta”;
- **il prezzo stabilito per il riscatto del fabbricato strumentale.**

L'orientamento formulato nella C.M. n. 108/E/1996 è stato ulteriormente integrato dalla C.M. 21 giugno 2011, n. 28/E (par. 9.1), al fine di considerare l'evoluzione normativa che ha interessato il regime fiscale dei canoni di leasing immobiliare, per effetto della successiva entrata in vigore – ad opera dell'art. 2, c.

18, lett. b, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 – dell’art. 36, co. 7-bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223.

La disposizione esclude, infatti, la deducibilità della quota capitale riferibile alle aree occupate dal fabbricato strumentale oggetto di leasing, ed a quelle che ne costituiscono pertinenza.

L’Agenzia delle Entrate ha, pertanto, formulato un opportuno chiarimento, idoneo a ricomprendere – in sede di determinazione della sopravvenienza attiva imponibile – tale elemento di irrilevanza fiscale: in particolare, è stato precisato che il cedente deve tenere conto,

“in diminuzione, anche della quota capitale dei canoni, già pagati, indeducibile in quanto riferibile al terreno”.

In altri termini, ai soli fini dell’individuazione del componente positivo realizzato per effetto della cessione del contratto di leasing immobiliare, viene riconosciuta valenza tributaria ad un costo, quello riferibile al terreno, invece, indeducibile a titolo di canone di locazione finanziaria (art. 36, co. 7-bis, del D.L. n. 223/2006).

La posizione in parola appare, quindi, coerente con alcuni principi ormai consolidati dell’Amministrazione Finanziaria:

- l’equivalenza tra l’acquisizione o la realizzazione in proprio del bene e quella effettuata tramite un contratto di locazione finanziaria, e la conseguente indeducibilità dei canoni “relativi ad un terreno acquisito in leasing” (R.M. 23 febbraio 2004, n. 19/E);
- l’inclusione, nel costo fiscalmente riconosciuto del fabbricato, delle quote di ammortamento indeducibili relative al terreno, ai fini della quantificazione della plusvalenza o minusvalenza, nell’ipotesi di cessione dell’immobile (C.M. 16 febbraio 2007, n. 11/E, par. 9.5).

5 settembre 2012

Sandro Cerato