

Il commercialista telematico

CHIARIMENTI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUL COLLEGATO ALLA FINANZIARIA PER IL 2006: EMANATA LA CIRCOLARE N. 10 DEL 13/3/2006

a cura Vincenzo D'Andò

Nel supplemento ordinario n. 195/L alla Gazzetta Ufficiale n. 281 del 2 dicembre 2005 è stata pubblicata la legge 2 dicembre 2005, n. 248, che ha convertito in legge, con modificazioni, il decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, concernente misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria.

La circolare n. 10 del 13/03/2006 ha illustrato tutte le parti fiscali del provvedimento tra cui risaltano i seguenti argomenti.

DEDUCIBILITÀ DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA SUI BENI IMMOBILI

Ai fini della deducibilità dei canoni di locazione finanziaria sui beni immobili la durata minima del relativo contratto non deve essere inferiore alla "metà del periodo di ammortamento" tenuto conto che:

- se tale arco temporale (la metà del periodo di ammortamento) è inferiore a otto anni, quest'ultima (otto anni) è la durata minima del contratto richiesta ai fini della deducibilità dei relativi canoni;
- se detto arco temporale è compreso tra otto e quindici anni (ad esempio dodici anni), la durata minima del contratto deve essere pari a tale valore (nell'esempio, 12 anni);
- se detto arco temporale è superiore a quindici anni, quest'ultima (quindici anni) è la durata contrattuale minima richiesta dalla norma.

In tali casi sono comunque deducibili, sulla base della durata contrattuale effettivamente prevista dalle parti, i canoni relativi a contratti con durata superiore ai predetti limiti minimi.

Ecco di seguito nella tabella i casi nei quali è possibile dedurre i canoni di locazione tenuto conto della durata del contratto di leasing immobiliare.

| Coefficiente di ammortamento gabellare | Metà del periodo di ammortamento (in anni) | Durata del contratto (in anni) | Deducibilità |
|--|--|--------------------------------|--------------|
| 10 % | 5 | 4 | NO |
| | | 6 | NO |
| | | 8 | SI |
| 4 % | 12,5 | 13 | SI |
| | | 8 | NO |
| 3 % | 16,6 | 13 | NO |
| | | 15 | SI |
| | | 16 | SI |
| | | 17 | SI |

Il commercialista telematico

AMMORTAMENTO DELL'AVVIAMENTO

L'articolo 5-bis del decreto-legge n. 203/2005 ha modificato l'articolo 103 del TUIR, portando il periodo minimo di deduzione del valore dell'avviamento da 10 anni a 20 anni (corrispondente ad una aliquota di ammortamento del 5 per cento). Successivamente, l'articolo 1, comma 521, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, legge finanziaria per il 2006, ha ulteriormente modificato l'articolo 103 del TUIR portando la predetta durata minima a 18 anni (corrispondente ad una aliquota del 5,56%).

La modifica si applica già per il 2005, a partire dal periodo d'imposta in corso al 3 dicembre 2005 (data di entrata in vigore della legge di conversione),

Secondo l'Agenzia delle Entrate non occorre rideterminare le quote di ammortamento in modo da completare l'ammortamento dell'avviamento in un arco temporale di diciotto esercizi a partire da quello di iscrizione.

L'agenzia, inoltre, riporta nella seguente tabella un esempio riferibile ad un'impresa, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che ha sostenuto un costo di 10.000 per acquisire un avviamento nel 1997.

| Costo sostenuto | Periodo d'imposta | Aliquota | Quota di ammortamento |
|-----------------|-------------------|-------------------|-----------------------|
| 10.000 | 1997 | 1/5 (20%) | 2.000 |
| | 1998 | 1/10 (10%) | 1.000 |
| | 1999 | 1/10 | 1.000 |
| | 2000 | 1/10 | 1.000 |
| | 2001 | 1/10 | 1.000 |
| | 2002 | 1/10 | 1.000 |
| | 2003 | 1/10 | 1.000 |
| | 2004 | 1/10 | 1.000 |
| | 2005 | 1/18 (5,56%) | 556 |
| | 2006 | 1/18 (residuo) | 444 |

Il commercialista telematico

IMMOBILI DI PROPRIETA' DELLE IMPRESE

Con la modifica apportata dal decreto-legge, il reddito imponibile degli "immobili locati" è ora direttamente determinato ai sensi dell'articolo 90, comma 1, ultimo periodo assumendo il maggiore dei valori tra rendita catastale (rivalutata del 5%) e canone di locazione ridotto delle spese di manutenzione ordinaria sostenute entro il limite del 15% del canone (e non più ridotto forfetariamente del 15%).

Non possono essere portati in riduzione del canone di locazione gli importi delle spese sostenute per interventi edilizi non riconducibili alla lettera a) dell'articolo 3, comma 1, del D.P.R. n. 380 del 2001, quali ad esempio gli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia.

Le spese di manutenzione ordinaria possono essere portate in riduzione del canone di locazione "fino ad un massimo del 15% del canone medesimo", come risulta dal seguente esempio:

| | |
|--|--------------------|
| <i>Canone di locazione annuo:</i> | <i>euro 20.000</i> |
| <i>Spese di manutenzione:</i> | <i>euro 3.500</i> |
| <i>Riduzione massima (15% di euro 20.000):</i> | <i>euro 3.000</i> |
| <i>Spese non deducibili:</i> | <i>euro 500</i> |

Se le spese di manutenzione ordinaria sostenute da un'impresa risultano, in un determinato periodo d'imposta, superiori al limite del 15%, l'eccedenza non rileva nei periodi d'imposta successivi, anche se l'importo delle spese sostenute nel corso di essi sia inferiore al predetto limite.

Le spese di manutenzione ordinaria possono essere portate in riduzione del canone di locazione, ai sensi dell'articolo 90 del TUIR, solo se "documentate".

Il sostenimento di tali spese va adeguatamente comprovato per mezzo di contratti, attestazioni di pagamento, fatture e ricevute fiscali.

Inoltre, occorre che le spese di manutenzione ordinaria siano "effettivamente rimaste a carico" dell'impresa locatrice. A tal fine, l'articolo 1576 del codice civile pone a carico del locatore l'obbligo di eseguire, per la durata della locazione, tutte le riparazioni necessarie per il mantenimento in buono stato del bene locato, eccetto le spese di piccola manutenzione che sono a carico del conduttore. Se le parti stabiliscono nel contratto di locazione che le spese di manutenzione ordinaria siano addebitate al conduttore anziché al locatore, quest'ultimo non potrà dedurre gli importi delle spese in argomento e il canone rileverà per l'intero ammontare contrattualmente previsto.

In applicazione dei principi generali in materia di reddito di impresa i redditi degli immobili patrimoniali locati rilevano nel periodo di imposta in cui i canoni di locazione si considerano conseguiti e le spese sostenute in base al criterio di competenza previsto nel TUIR.

La modifica arrecata dall'articolo 7 del decreto-legge all'articolo 90 del TUIR interessa i soggetti passivi IRPEF e IRES, titolari di reddito d'impresa, tenuti ad applicare le disposizioni dettate per determinare la base imponibile delle società ed enti commerciali (sezione I, capo

Il commercialista telematico

II, titolo II del TUIR). La modifica interessa altresì i soggetti passivi IRPEF titolari di reddito d'impresa in regime di contabilità semplificata.

Infine, il provento immobiliare concorre alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP per effetto del principio di correlazione contenuto nell'articolo 11-bis, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997.

IMMOBILI DI PROPRIETA' DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

La lettera b) dell'articolo 7, comma 1 del decreto-legge ha aggiunto alla fine del comma 1, dell'articolo 144 del TUIR, relativo alla determinazione dei redditi degli enti non commerciali, il seguente periodo: "Per i redditi derivanti da immobili locati non relativi all'impresa si applicano comunque le disposizioni dell'articolo 90, comma 1, ultimo periodo".

In sostanza, con la modifica apportata dal richiamato articolo 7, comma 1, lettera b), all'articolo 144 del TUIR, le disposizioni concernenti la determinazione del reddito degli immobili locati, recate dall'articolo 90, comma 1, ultimo periodo, del TUIR, si applicano anche agli immobili non relativi all'impresa ceduti in locazione da parte degli enti non commerciali.

Per gli enti non commerciali, a differenza di quanto avviene per le società e per gli enti commerciali, il reddito complessivo imponibile non è formato da un'unica categoria reddituale (reddito d'impresa) ma è determinato sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali: redditi fondiari, di capitale, redditi d'impresa e redditi diversi.

In virtù del nuovo articolo 144 del TUIR, il reddito degli immobili degli enti non commerciali ceduti in locazione, con la sola esclusione degli immobili strumentali e di quelli oggetto dell'attività d'impresa, si deve determinare considerando il maggiore dei valori tra rendita catastale (rivalutata del 5%) e canone di locazione, ridotto delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico del locatore per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria, fino ad un massimo del 15 per cento del canone annuo.

In merito ai limiti ed alle modalità di determinazione delle spese sostenute, valgono i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate per gli immobili di proprietà delle imprese, con la precisazione che per gli immobili non relativi all'impresa, concessi in locazione da parte degli enti non commerciali, le spese sono ammesse in deduzione con il criterio di cassa.

Le novità interessano pure le ONLUS poiché la circolare n. 10/2006 precisa che in forza del disposto recato dall'articolo 26 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, secondo cui "alle ONLUS si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali", il reddito derivante dagli immobili concessi in locazione dalle ONLUS viene determinato secondo le disposizioni recate dal novellato articolo 144, comma 1, del TUIR.

Decorrenza della norma

Le nuove disposizioni si applicano con riferimento ai canoni di locazione conseguiti ed alle spese di manutenzione sostenute a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 ottobre 2005.

marzo 2006

Vincenzo D'Andò