Reddito d'impresa e Studi di settore – Chiarimenti ministeriali – C.M. 28/E/2011

24 Giugno 2011

Ai fini della determinazione del reddito d`impresa, in caso di cessione di contratto di *leasing*, avente ad oggetto un fabbricato industriale con area sottostante e di pertinenza, la sopravvenienza attiva che ne deriva è determinata dal valore normale del bene, al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto, del prezzo stabilito per il riscatto, ed anche della quota capitale dei canoni, già pagati, indeducibile perchè riferibile al terreno.

In tema di Studi di Settore, inoltre, non è ammesso l`utilizzo retroattivo degli studi per i quali sono stati previsti "*correttivi anti-congiunturali*", poichè non idonei a stimare correttamente la capacità di produrre ricavi o compensi del contribuente per annualità diverse da quelle per le quali sono stati appositamente costruiti.

Questi alcuni dei chiarimenti forniti dall`Agenzia delle Entrate con la recente **Circolare n.28/E del 21 giugno 2011**, nella quale vengono raccolte diverse risposte dell`Amministrazione alla stampa specializzata, anche in tema di determinazione del reddito d`impresa ed applicazione degli Studi di Settore.

In tale specifico ambito, le tematiche affrontate nella citata C.M. 28/E/2011, riguardano:

1. *la determinazione delle sopravvenienze attive derivanti dalla cessione di contratti di leasing*.

In particolare, alla luce del **principio di non ammortizzabilità, ai fini fiscali** (con la conseguente indeducibilità delle quote di ammortamento), **delle aree occupate dai fabbricati strumentali** (introdotto dall`art.36, co.7-8 del D.L. 223/2006 – cd. "*Decreto Visco-Bersani*", convertito con modificazioni nella Legge 248/2006[1]) ed in virtù del **principio di equivalenza fiscale tra acquisto a titolo derivativo** o **realizzazione in proprio di un bene** ed **acquisizione mediante contratto di locazione finanziaria**, è stato chiesto di conoscere quale sia la corretta modalità di determinazione della sopravvenienza attiva derivante dalla cessione di un contratto di leasing avente ad oggetto un fabbricato comprensivo di area sottostante e pertinenziale.

Come ricordato dalla stessa Amministrazione finanziaria, ai fini della determinazione del reddito imponibile d`impresa, ed in particolare delle "*sopravvenienze attive*" che concorrono alla sua determinazione, ai sensi dell`art. 88, co. 5, del TUIR- D.P.R. 917/1986, in caso di cessione di un contratto di locazione finanziaria, la sopravvenienza attiva è costituita dal valore normale del bene oggetto del negozio originario.

Come da prassi consolidata[2], in linea generale, il suddetto valore normale deve essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto del bene (cd . *valore normale netto*), corrisposti dall`acquirente del contratto di *leasing* (cessionario) ed attualizzati alla data di cessione del medesimo.

In considerazione di quanto premesso, l`Agenzia delle Entrate, nella pronuncia in esame, chiarisce che, **quando il contratto di leasing abbia ad oggetto un fabbricato industriale con area sottostante e di pertinenza, la "*sopravvenienza attiva*" derivante dalla cessione, deve essere determinata tenendo conto, in diminuzione, anche della quota capitale dei canoni, già pagati, indeducibile in quanto riferibile al terreno**.

Tale soluzione, ad avviso dell`Amministrazione finanziaria, risulta coerente con il suddetto **principio di equivalenza fiscale** tra acquisizione o realizzazione del bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di leasing[3], tenuto conto che, nell`ipotesi di mera cessione della proprietà dell`area comprensiva di fabbricato industriale, infatti, la "*plusvalenza*" generata (ai sensi dell`art.86, co. 1 del del TUIR- D.P.R. 917/1986) risulta pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il relativo costo fiscalmente riconosciuto, incrementato delle quote di ammortamento indeducibili, in quanto relative al terreno[4].

2. *la possibilità di utilizzo retroattivo delle versioni evolute degli Studi di Settore*

In tema di Studi di Settore, con la presente C.M. 28/E/2011, l`Agenzia delle Entrate ritorna sul tema dell`utilizzo retroattivo delle versioni evolute di tali strumenti, anche con riferimento a periodi d`imposta precedenti.

Già nel passato[5], infatti, l`Amministrazione aveva avuto modo di chiarire che, gli studi di settore evoluti possono essere utilizzati in fase di accertamento, ove più favorevoli al contribuente e a richiesta del medesimo, anche con riguardo a periodi d`imposta precedenti a quello della loro entrata in vigore.

Tuttavia, con riferimento particolare ai periodi d`imposta 2008 e 2009, si fa ora una distinzione precisa, affermando che **l`utilizzo retroattivo degli Studi di settore relativi a tali periodi d`imposta**:

- è **ammesso, se gli Studi sono stati approvati in evoluzione** (di cui al *D.M. 23 dicembre 2008* per il periodo d`imposta 2008, e al *D.M. 12 marzo 2010* per il periodo d`imposta 2009) e **non** sono **comprensivi degli interventi "*correttivi anti-congiunturali*"**,
- **non** è **ammesso se gli Studi sono stati integrati dagli interventi "*correttivi anti-congiunturali*"** (di cui al *D.M. 19 maggio 2009* per il periodo d`imposta 2008, e al *D.M. 20 maggio 2010* per il periodo d`imposta 2009), poichè non risultano idonei a stimare correttamente la capacità di produrre ricavi o compensi del contribuente per annualità diverse da quelle per le quali sono stati appositamente costruiti[6].

A tal proposito, si ricorda che entrambi i citati Decreti (D.M. 19 maggio 2009 D.M. 20 maggio 2010) hanno approvato la revisione congiunturale speciale dello Studio di Settore per l`edilizia, rispettivamente per il periodo d`imposta 2008 (Studio TG69U – "*Costruzioni*") e per il 2009 (Studio UG69U – "*Costruzioni*" elaborato su base regionale), con contestuale approvazione dei correttivi applicabili.

Pertanto, **sia lo Studio TG69U sia lo Studio UG69U rientrano tra quegli studi per i quali non è ammesso l`utilizzo retroattivo**.

A tal proposito, si segnala inoltre che con il recente *D.M. 7 giugno 2011*, è stata approvata la revisione congiunturale degli Studi di Settore per il periodo d`imposta 2010, tra i quali è nuovamente ricompreso anche lo Studio UG69U per l`edilizia.

Ciò porta a ritenere che le conclusioni a cui giunge ora l`Agenzia delle Entrate possano essere confermate anche con riferimento al periodo d`imposta 2010.

---

[1] **D.L. 4 luglio 2006, n. 223 –** *Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonchè interventi in materia di entrate e di contrasto all`evasione fiscale*

Art.36. Recupero di base imponibile

(omissis)

7. Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell`anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni.

7-*bis*. Le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria. Per la determinazione dell`acconto dovuto ai sensi del comma 34 non si tiene conto della disposizione del periodo precedente.

8. In deroga all`articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, le norme di cui ai precedenti commi 7 e 7-bis si applicano a decorrere dal periodo d`imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto anche per le quote di ammortamento e i canoni di leasing relativi ai fabbricati acquistati o acquisiti a partire da periodi d`imposta precedenti. In tal caso, ai fini della individuazione del maggior valore indicato al comma 7, si tiene conto del valore delle aree esposto nell`ultimo bilancio approvato prima della entrata in vigore della presente disposizione e del valore risultante applicando le percentuali di cui al comma 7 al costo complessivo del fabbricato, risultante dal medesimo bilancio, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate. Per ciascun fabbricato il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d`imposta precedenti calcolate sul costo complessivo.

(omissis)

[2] Nella C.M. 28/E/2011, l`Agenzia rinvia, nello specifico alla **C.M. n.108/E del 3 maggio 1996**, nella quale, al**§6.11**, a specifica domanda sul tema, l`Amministrazione finanziaria già affermava che "*ai fini della determinazione della sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione detto valore normale non può che essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto, che dovranno essere pagati dal cessionario in dipendenza della cessione, attualizzati alla data della cessione medesima*".

[3] Cfr. **R.M. n. 19/e del 23 febbraio 2004**.

[4] All`entrata in vigore delle disposizioni di cui all`art. 36, co.7-8 del D.L.223/2006, così aveva già precisato l`Agenzia delle Entrate nella **C.M. n. 11/E del 16 febbraio 2007** al**§9.5**, ad avviso della quale "*la cessione dell`area comprensiva di fabbricato genera un`unica plusvalenza (ovvero minusvalenza) pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il costo fiscalmente riconosciuto dell`area (non ammortizzabile) comprensiva di fabbricato. Le norme in esame, infatti, prevedono la necessità di effettuare lo scorporo tra il valore del terreno e quello del fabbricato solo ai fini della determinazione della quota (riferibile al fabbricato) che può essere ammortizzata e non anche ai fini della relativa plusvalenza (ovvero minusvalenza) di cessione*".

[5] Cfr. la citata **C.M. n.23/E del 22 giugno 2006**.

[6] Cfr. le citate **C.M. n. 29/E del 18 giugno 2009** e **C.M. n. 34/E del 18 giugno 2010**.

4408-CM28E-2011-ALL1.pdfApri