

**CIRCOLARE N. 28/E**



*Direzione Centrale Normativa  
Settore Imposte sui Redditi e sulle attività produttive  
Ufficio Redditi Fondiari e di lavoro*

*Roma, 21 giugno 2011*

***Oggetto: IRPEF – Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata (ESTRATTO)***

## INDICE

### **9. REDDITO D'IMPRESA E STUDI DI SETTORE**

*9.1 Cessione contratto di leasing*

*(omissis)*

*9.3 Utilizzo “retroattivo” degli studi di settore*

*(omissis)*

## **9. REDDITO D'IMPRESA E STUDI DI SETTORE**

### **9.1 Cessione contratto di leasing**

**D.** *L'art. 36, commi 7 e seguenti, del D.L. n. 223 del 2006 ha previsto l'irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni.*

*La circolare n. 11 del 16 febbraio 2007, ha chiarito che la cessione dell'area comprensiva di fabbricato genera un'unica plusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il costo fiscalmente riconosciuto dell'area (non ammortizzabile) comprensiva di fabbricato.*

*In considerazione del principio di equivalenza fiscale tra l'acquisizione del bene in proprio e quella effettuata con un contratto di locazione finanziaria si chiede conferma che in caso di cessione di un contratto di leasing avente ad oggetto un fabbricato la sopravvenienza attiva in capo al cedente è pari alla differenza tra il valore normale del bene oggetto del contratto e l'ammontare dei canoni relativi al terreno non dedotti ai sensi del citato art. 36, comma 7.*

**R.** L'art. 88, comma 5, del TUIR stabilisce che, in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria, il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva.

Ai fini della determinazione della predetta sopravvenienza, il valore normale deve essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto (valore normale netto), che dovranno essere pagati dal cessionario in dipendenza della cessione, attualizzati alla data della cessione medesima (cfr. circolare n. 108 del 3 maggio 1996).

Nel caso di cessione di un contratto di leasing avente ad oggetto un fabbricato industriale con area sottostante e di pertinenza, si ritiene che la predetta sopravvenienza attiva debba essere determinata tenendo conto, in diminuzione, anche della quota capitale dei canoni, già pagati, indeducibile in quanto riferibile al terreno.

Tale soluzione è coerente con il principio di sostanziale equivalenza tra l'acquisizione o la realizzazione del bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di leasing (cfr. risoluzione n. 19/E del 23 febbraio 2004).

Nel caso di cessione della proprietà di un'area comprensiva di fabbricato, infatti, è stato già affermato che tale cessione genera un'unica plusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il relativo costo fiscalmente riconosciuto, il quale dovrà essere incrementato delle quote di ammortamento indeducibili in quanto relative al terreno (cfr. circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007).

*(omissis)*

### **9.3 Utilizzo “retroattivo” degli studi di settore**

**D.** *E' corretto ritenere che le versioni evolute degli studi di settore entrate in vigore per gli anni 2008 e 2009, comprensive quindi dei correttivi anticrisi, potranno essere comunque utilizzate in chiave retroattiva per eventuali accertamenti su annualità pregresse? E se la*

***risposta è affermativa occorrerà prendere il risultato dello studio di settore al netto dei correttivi congiunturali?***

R. L'utilizzo retroattivo degli studi evoluti costituisce un argomento più volte trattato in diversi documenti di prassi.

L'Agenzia, già con la circolare n. 23/E del 22 giugno 2006, ha chiarito che “...*in sede di contraddittorio, l'Ufficio dovrà attentamente valutare, caso per caso, l'eventuale accoglimento della richiesta avanzata dai contribuenti di far valere le risultanze dello studio di settore evoluto per giustificare scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla precedente versione dello stesso studio. In particolare, l'Ufficio avrà cura di verificare se effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente anche per i periodi d'imposta precedenti e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste nello studio evoluto...*”

Gli studi di settore evoluti possono, quindi, 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, per i periodi d'imposta 2008 e 2009, i decreti ministeriali 19 maggio 2009 e 20 maggio 2010 hanno previsto interventi correttivi agli studi di settore, costruiti in modo selettivo ed a seguito di specifiche analisi, finalizzati a cogliere le “particolari” congiunture economiche di tali annualità.

Le risultanze che tengono conto degli effetti della crisi economica del 2008 e del 2009, come indicato nelle note tecniche e metodologiche allegate ai citati decreti, sono applicabili, esclusivamente, con riguardo alle specifiche annualità.

Di conseguenza l'utilizzo retroattivo degli studi in parola, integrati dagli interventi correttivi apportati, come chiarito nelle circolari n. 29/E del 18 giugno 2009 e n. 34/E del 18 giugno 2010, non è ammissibile in quanto non idoneo a stimare correttamente la capacità dell'operatore economico di produrre ricavi o compensi per annualità diverse da quelle per le quali si è verificata la specifica congiuntura.

Al contrario, le risultanze degli studi di settore approvati in evoluzione con i decreti 23 dicembre 2008 e 12 marzo 2010, non comprensivi quindi dei successivi interventi correttivi, potranno essere utilizzate, come in precedenza evidenziato, anche per i periodi precedenti a quello di evoluzione.