

Nel corso della manifestazione Telefisco 2006, promossa dal quotidiano “Il Sole-24 Ore”, i dirigenti del Dipartimento per le Politiche Fiscali - Ufficio Studi e Politiche Giuridico-tributarie - hanno fornito alcune indicazioni interpretative.

Percentuale di deduzione del valore di avviamento

Il comma 521 dell'articolo unico della legge finanziaria per l'anno 2006 ha modificato l'articolo 103, comma 3, del tuir, concernente la deducibilità dal reddito d'impresa del costo sostenuto a titolo di avviamento, aumentando da un ventesimo a un diciottesimo di tale costo la quota massima ammessa annualmente in deduzione. La modifica apportata dal citato comma 521, peraltro, non è stata corredata da una specifica disposizione di decorrenza; in prima approssimazione, dunque, la sua efficacia sembrerebbe doversi collegare alla norma generale di entrata in vigore della stessa legge finanziaria, avvenuta il primo gennaio 2006.

In proposito, va, tuttavia, ricordato che sulla stessa materia era già intervenuto l'art. 5-bis del d.l. n. 203 del 2005, aggiunto dalla legge di conversione n. 248 del 2005, che, modificando, a sua volta, lo stesso comma 3 dell'art. 103 del tuir, aveva disposto la riduzione da un decimo a un ventesimo della suddetta quota massima, a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione (avvenuta il 3 dicembre 2005) e con effetto anche sulla residue quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto in periodi di imposta precedenti. Ed è importante rilevare come, ai sensi dell'art. 4 del citato d. l. n. 203, le disposizioni recate dal titolo terzo (rubricato “Perequazione delle basi imponibili”) dello stesso provvedimento, ivi inclusa, quindi, la modifica in tema di deduzione dell'avviamento, dovessero considerarsi in stretto collegamento con quelle della successiva legge finanziaria; tale norma, infatti, prevede testualmente che: *“In anticipazione del disegno di perequazione delle basi imponibili*

contenuto nella legge finanziaria per l'anno 2006, operano le disposizioni del presente titolo” .

E' in tale contesto normativo che va, dunque, collocato e coordinato, anche sul piano della decorrenza, l'ulteriore intervento operato sulla disciplina dell'avviamento in sede di legge finanziaria. Sulla base della trascritta previsione programmatica, infatti, sembra coerente ritenere che la modifica apportata all'art. 103, comma 3, del tuir dal comma 521 dell'art. 1 della citata legge n. 266 del 2005 costituisca una sorta di aggiustamento della modifica precedentemente apportata sulla stessa materia dall'art. 5-bis del d. l. n. 203 e che, dunque, ad essa debba strettamente collegarsi anche per ciò che attiene al momento di decorrenza. In altri termini, come si evince anche dall'esplicito riferimento operato dal citato comma 521 all'art. 103 del tuir “...come emendato già dal D.L. 30 settembre 2005, n.203.”, appare logico far decorrere la modifica introdotta dalla legge finanziaria dalla stessa data da cui avrebbe operato quella “anticipatrice” della stessa legge finanziaria stessa. D'altra parte, occorre aggiungere che tale soluzione, non solo è l'unica che garantisce parità di trattamento tra imprese aventi esercizio coincidente con l'anno solare e imprese con esercizio “a cavallo”, ma risulta coerente anche con lo Statuto del contribuente poiché garantisce, nella generalità dei casi, l'applicazione anche al periodo chiuso anteriormente alla data di entrata in vigore della legge finanziaria di una modifica di segno favorevole: tale dovendosi considerare, evidentemente, l'aumento della quota massima ammessa (annualmente) in deduzione.

Si riporta nella tabella che segue 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

Durata del contratto di leasing

a)

Con le modifiche apportate dall'art. 5-ter del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, all'art 102, comma 7, primo periodo, del tuir è stata estesa ai contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili la regola, già valevole per quelli aventi ad oggetto beni mobili, secondo cui i relativi canoni sono ammessi in deduzione dal reddito dell'impresa utilizzatrice a condizione che il contratto abbia una durata almeno pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente di ammortamento tabellare previsto dal D.M. 31 dicembre 1988 in relazione all'attività esercitata da detta impresa. In precedenza, si ricorda, per la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria relativi ad immobili era semplicemente richiesto che la durata del contratto non fosse inferiore a otto anni. La nuova disciplina introdotta dal citato art. 5-ter del d.l. n. 203 del 2005, peraltro, nel porre in via generale la regola che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento tabellare, aggiunge anche una previsione del seguente tenore letterale: *"..e comunque, con un minimo di otto anni ed un massimo di quindici anni se lo stesso ha per oggetto beni immobili"*.

Al riguardo, evidenti considerazioni di ordine logico sistematico inducono a ritenere che la fissazione del suddetto limite massimo alla durata contrattuale risponda all'esigenza di non rendere troppo penalizzante per l'impresa l'applicazione della nuova disciplina rispetto a quella precedentemente in vigore. In tale prospettiva, pertanto, e tenendo presente che la ratio di fondo della disciplina limitativa in esame è pur sempre quella di non consentire un ritmo di deduzione dei costi troppo rapido rispetto a quello praticabile in caso di beni acquisiti direttamente in proprietà, sembra logico concludere nel senso che in caso di contratti di durata superiore a quindici anni non sia preclusa la deducibilità dei canoni da parte dell'impresa utilizzatrice secondo le ordinarie regole di competenza previste dall'art. 109 del tuir.

b)

In coerenza con le finalità della disciplina recata dall'art. 102, comma 7, del tuir, si ritiene che, per la verifica della durata minima del contratto di locazione finanziaria non possa prescindersi dall'effettivo godimento del bene da parte dell'impresa utilizzatrice. A tali specifici effetti, dunque, si ritiene che non sia sufficiente l'avvenuta conclusione del contratto di leasing, essendo necessaria anche l'avvenuta consegna del bene oggetto di locazione.

Deducibilità dei canoni di leasing: entrata in vigore delle nuove regole

a)

Come stabilito dal comma 2 dell'art. 5-ter del D.L. n. 203/2005, le nuove regole sulla deducibilità dei canoni di locazione finanziaria su beni immobili si applicano ai contratti stipulati successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto che reca la predetta norma, vale a dire ai contratti stipulati a partire dal 4 dicembre 2005.

Ai fini della individuazione della data di stipula del contratto di locazione finanziaria occorrerà dare rilievo a quelle vicende giuridiche che consentano di ritenere definitivamente assunte ad una certa data le obbligazioni contrattuali ricollegabili al negozio di locazione finanziaria. Ove, dunque, nella fattispecie rappresentata ricorrano tutti gli elementi per poter considerare concluso l'accordo di leasing immobiliare, allo stesso si renderanno applicabili le precedenti regole fiscali.

b)

Come stabilito dal comma 2 dell'art. 5-ter del D.L. n. 203/2005, le nuove regole sulla deducibilità dei canoni di locazione finanziaria su beni immobili si applicano ai contratti stipulati successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto che reca la predetta norma, vale a dire ai contratti stipulati dal 4 dicembre 2005.

Ai fini della individuazione della data di stipula del contratto di locazione finanziaria occorrerà dare rilievo a quelle vicende giuridiche che consentano di ritenere definitivamente intervenuto ad una data certa l'accordo di locazione finanziaria.

Si ritiene che anche in relazione all'ipotesi di c.d. "leasing appalto", al fine di stabilire quale disciplina si renda applicabile all'impresa utilizzatrice, assuma rilievo il momento in cui le parti abbiano individuato l'opera da realizzare e fissato le condizioni della locazione finanziaria, non essendo necessaria per la conclusione di tale contratto anche la consegna dell'opera dall'impresa appaltatrice all'impresa concedente.

Ammortamento fiscale dei beni per determinate attività regolate

La legge finanziaria per il 2006, in materia di ammortamento fiscale dei beni materiali strumentali per l'esercizio di determinate attività regolate, ha operato una duplice modifica intervenendo sulla disciplina di carattere temporaneo prevista, per il periodo d'imposta in corso al 3 dicembre 2005, dal citato decreto legge n. 203 e introducendo, al contempo, una nuova disciplina permanente attraverso l'inserimento nel tuir del nuovo art. 102-bis.

La circostanza che la prima di tali modifiche sia stata operata intervenendo direttamente nel testo del decreto legge n. 203 evidenzia la chiara volontà legislativa di far operare detta modifica per lo stesso ambito temporale individuato dal medesimo provvedimento e, quindi, avendo riguardo al periodo d'imposta in corso al 3 dicembre 2005. D'altra parte, considerando che l'orizzonte temporale di applicazione delle disposizioni del decreto legge è destinato ad esaurirsi con la chiusura del solo periodo d'imposta in corso al 3 dicembre 2005, una diversa interpretazione che ne spostasse in avanti la decorrenza renderebbe, di fatto, priva di effetti la modifica stessa.