



## Studio Commercialisti Associati

Dott. Turrina Walter      Commercialista – Revisore Contabile  
Rag. Poltronieri Davide      Commercialista  
Dott. Lanza Federica      Consulente del Lavoro

**AI SIGNORI CLIENTI**  
**LORO SEDI**

Circolare Studio N. 6 / 2012 del 31/08/2012

**Oggetto: Novità in materia di leasing e società in perdita sistemica.**

Il Legislatore recentemente ha rivisto la disciplina relativa alla deducibilità dal reddito di lavoro autonomo e dal reddito d'impresa dei canoni relativi a contratti di leasing stipulati per beni strumentali. Nell'ottica della semplificazione si è proceduto a svincolare la "**deducibilità del costo**" dalla "**durata contrattuale**".

Le nuove regole di deducibilità trovano applicazione con riferimento ai **contratti stipulati a decorrere dal 29.04.2012**; ciò significa che la vecchia disciplina continua ad essere applicata a tutti i contratti che risultavano in essere alla data del **28.04.2012**.

Peraltro nel corso degli anni la disciplina fiscale dei leasing ha subito una continua revisione e ciò determina la presenza di contratti disciplinati in modo differente a secondo del periodo in cui sono stati stipulati.

Cerchiamo quindi di schematizzare il regime di deducibilità dei canoni.

### **Contratti stipulati fino al 28.04.2012**

Per quanto attiene la disciplina connessa al reddito d'impresa, l'art. 102 del TUIR prevedeva che la deducibilità dei canoni di leasing dipendesse dalla **durata minima del contratto**.

Nella tabella seguente vengono riassunte l'evoluzione subita dalla disciplina dal 2005 ad oggi, con la conseguente modifica della durata minima prevista per poter procedere alla deduzione:

	Data di stipula del contratto di leasing			
Tipologia del bene	fino al 01.12.2005	dal 02.05.2005 al 11.08.2006	dal 12.08.2006 al 31.12.2007	dal 01.01.2008
beni mobili	metà del periodo di ammortamento			2/3 del periodo di ammortamento
beni immobili	8 anni	metà del periodo di ammortamento (min. 8 o 15 anni)		2/3 del periodo di ammortamento (minimo 11 o 18 anni)

Dott. Turrina Walter      Commercialista – Revisore Contabile  
 Rag. Poltronieri Davide      Commercialista  
 Dott. Lanza Federica      Consulente del Lavoro

veicoli a deducibilità limitata (autovetture)	metà periodo di ammortamento	intero periodo di ammortamento
---	------------------------------	--------------------------------

Per “periodo di ammortamento” bisogna considerare il periodo derivante dall’applicazione dei coefficienti di ammortamento stabiliti dal D.M. 31.12.1988.

La conseguenza della stipula di un contratto di leasing con durata inferiore a quella minima fiscale era l’indeducibilità assoluta dei canoni in capo al locatario.

Per quanto attiene la disciplina connessa al reddito da lavoro autonomo, la deducibilità dei canoni di leasing relativi a beni strumentali per l’esercizio dell’attività, diversi dagli immobili, era ammessa a condizione che la durata del contratto non fosse inferiore alla metà del periodo di ammortamento risultante dall’applicazione dei coefficienti ministeriali ovvero non inferiore all’intero periodo di ammortamento per i contratti aventi ad oggetto veicoli a deducibilità limitata ai sensi dell’art. 164, TUIR.

La disciplina riguardante gli immobili strumentali, invece, ha subito la seguente evoluzione:

<b>Immobile strumentale in leasing ad esclusivo uso professionale</b>	
<b>Data di stipula del contratto Deducibilità canoni</b>	<b>Data di stipula del contratto Deducibilità canoni</b>
fino all’01.03.1989 Si	fino all’01.03.1989 Si
dal 02.03.1989 al 14.06.1990 Si (durata minima del contratto 8 anni)	dal 02.03.1989 al 14.06.1990 Si (durata minima del contratto 8 anni)
dal 15.06.1990 al 31.12.2006 No (deducibile solo un importo pari alla rendita catastale)	dal 15.06.1990 al 31.12.2006 No (deducibile solo un importo pari alla rendita catastale)
dall’01.01.2007 al 31.12.2009 Si (durata minima pari a metà del periodo – tra 8	dall’01.01.2007 al 31.12.2009 Si (durata minima pari a metà del periodo – tra 8

### **Contratti stipulati dal 29.04.2012**

Per quanto attiene al reddito d’impresa la deduzione dei canoni di leasing è prevista a **prescindere dalla durata del contratto**. Il nuovo art. 102 del TUIR prevede che *“la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito”*.

Ciò significa che se il contratto ha una durata inferiore al minimo fiscale, le quote dei canoni eccedenti saranno riprese a tassazione nella dichiarazione dei redditi durante la vita contrattuale, per essere poi dedotte in via extracontabile solo al termine del contratto, nei limiti dell’importo massimo deducibile annualmente.

Se invece la durata effettiva del contratto fosse pari o superiore alla durata minima fiscale, l’importo dei canoni sarebbe interamente deducibile in base alla durata contrattuale.

Relativamente alle autovetture per cui è prevista una deducibilità ridotta ai sensi dell’art. 164 del TUIR, il periodo minimo di deduzione dei canoni è rimasto invariato e pertanto è sempre pari all’intero periodo di ammortamento previsto in base ai coefficienti ministeriali.



## Studio Commercialisti Associati

Dott. Turrina Walter      *Commercialista – Revisore Contabile*  
Rag. Poltronieri Davide      *Commercialista*  
Dott. Lanza Federica      *Consulente del Lavoro*

Anche per quanto attiene ai leasing stipulati dai lavoratori autonomi è stata eliminata la connessione tra durata minima del contratto di leasing e deducibilità dei relativi canoni. La norma fissa, tuttavia, il periodo minimo alla metà del periodo di ammortamento risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali, ovvero all'intero periodo di ammortamento per il leasing avente ad oggetto veicoli a deducibilità limitata ex art. 164, TUIR (autovetture). In sintesi la nuova norma prevede che la durata del contratto di leasing non possa più avere come conseguenza la totale indeducibilità dei canoni.

### SOCIETA' IN PERDITA SISTEMICA: CAUSE DI ESCLUSIONE E DISAPPLICAZIONE

La "Manovra di Ferragosto", dello scorso 13.08.2011, ha previsto l'aumento della tassazione a carico delle c.d. "società di comodo" o "non operative" di cui all'art. 30, comma 1, Legge n. 724/94, a partire dal 2012. In particolare, per detti soggetti è disposta la **maggiorazione del 10,50% dell'aliquota IRES**, che passa quindi dal 27,50% al 38%.

Inoltre, nell'iter di conversione in legge, è stata introdotta la presunzione in base alla quale, **pur in assenza dei presupposti** per essere definita "società di comodo", la società che presenta la dichiarazione **in perdita per 3 anni consecutivi è considerata in "perdita sistemica"** e conseguentemente "non operativa" a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta. In presenza delle specifiche cause è comunque possibile "ricorrere" alla disapplicazione della disciplina delle società di comodo.

Tale presunzione opera anche nel caso in cui la società, **nel triennio**:

- presenta la dichiarazione **in perdita per 2 anni**;
- **per l'anno restante** dichiara un **reddito inferiore al reddito minimo** ai sensi dell'art. 30, comma 3, Legge n. 724/94.

Quindi, ad oggi, una società può essere definita di comodo o in ragione del fatto che non ha superato il "test di operatività" oppure in quanto in "perdita sistemica" nel triennio precedente (si precisa che se la società nel triennio precedente chiude 2 esercizi in positivo non si applica la disciplina delle società in perdita sistemica).

Le clausole di **esclusione** dalla disciplina della "perdita sistemica" sono individuate nell'art. 30 c. 1 della Legge 724/1994 (sono le medesime previste per le società "non operative" e le principali sono le seguenti:

- società che nei 2 esercizi precedenti (nonché in quello di riferimento) hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità;
- società (anche semplificate) con valore della produzione maggiore del totale attivo dello stato patrimoniale;
- società congrue e coerenti agli studi anche per effetto di adeguamento.

Oltre alle clausole di esclusione appena viste, il provvedimento 11.06.2012 del Direttore dell'Agenzia dell'Entrate individua alcune clausole di **disapplicazione** specifiche per le società in "perdita sistemica".

In particolare il provvedimento in questione afferma che tali società non sono considerate di comodo se in uno qualsiasi degli esercizi del triennio osservato (il primo triennio e il 2009-2011) si verifica che:



## **Studio Commercialisti Associati**

---

Dott. Turrina Walter      *Commercialista – Revisore Contabile*  
Rag. Poltronieri Davide      *Commercialista*  
Dott. Lanza Federica      *Consulente del Lavoro*

- la società è stata posta in stato di liquidazione con impegno a cancellarsi dal R.I. entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- si tratta di una holding (non deve svolgere altre attività) che detiene partecipazioni in: 1) società non in perdita sistemica 2) società escluse dalla disciplina anche per effetto della domanda di disapplicazione per perdite 3) società collegate non residenti cui si applica l'articolo 168 TUIR;
- la società ha ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in un esercizio recedente (nel caso in cui non siano cambiati i presupposti di accoglimento dell'istanza);
- la società consegue un MOL positivo senza considerare le voci relative agli ammortamenti e svalutazioni di cui ai numeri 10)12)13) della lettera B del conto economico;
- la società ha nella ragione sociale la dicitura SOCIETA AGRICOLE e ha per oggetto sociale unicamente l'attività agricola;
- la società risulta congrua e coerente agli studi anche per effetto di adeguamento;
- la società si trova nel primo periodo di imposta.

lo Studio è a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, Cordiali saluti.

LA PRESENTE CIRCOLARE HA ESCLUSIVO FINE INFORMATIVO. NESSUNA RESPONSABILITA' LEGATA AD UNA DECISIONE PRESA SULLA BASE DELLE INFORMAZIONI QUI CONTENUTE POTRA' ESSERE ATTRIBUITA ALLO SCRIVENTE, CHE RESTA A DISPOSIZIONE DEL LETTORE PER OGNI APPROFONDIMENTO O PARERE