



Sabato 18/03/2006

FISCALITA' DI IMPRESA: I CHIARIMENTI SUL 'COLLEGATO'

A cura di: *FiscoOggi*

Pex, ammortamento dell'avviamento, deducibilità dei canoni di leasing, immobili e spese di manutenzione
I paragrafi 8, 9, 10 e 14 della circolare n. 10/E del 13 marzo si soffermano sulle recenti novità in materia di fiscalità dell'impresa.

Per l'inquadramento delle novità, si rinvia a precedenti interventi(1); in questa sede, si evidenziano i principali chiarimenti interpretativi forniti dall'Agenzia delle entrate.

Il paragrafo 8 commenta le modifiche apportate al regime della participation exemption dall'articolo 5 del decreto legge n. 203 del 2005. Questi i punti salienti.

Le percentuali di esenzione applicabili alle plusvalenze in regime di pex sono le seguenti:

- plusvalenze realizzate fino al 3 ottobre 2005: esenti al 100 per cento
- plusvalenze realizzate tra il 4 ottobre e il 2 dicembre 2005: esenti al 95 per cento
- plusvalenze realizzate tra il 3 dicembre 2005 e il 31 dicembre 2006: esenti al 91 per cento
- plusvalenze realizzate a partire dal 1° gennaio 2007: esenti all'84 per cento.

Circa il disallineamento del minimum holding period tra plusvalenze e minusvalenze relative a partecipazioni aventi gli altri requisiti per fruire della participation exemption, la circolare evidenzia che potranno verificarsi i seguenti casi:

- partecipazioni possedute da meno di 12 mesi interi: plusvalenze imponibili al 100 per cento e minusvalenze deducibili al 100 per cento
- partecipazioni possedute da più di 12 mesi interi, ma da meno di 18 mesi interi: plusvalenze imponibili al 100 per cento e minusvalenze indeducibili al 100 per cento
- partecipazioni possedute da più di 18 mesi interi: plusvalenze esenti al 91 per cento (o 95 per cento) e minusvalenze indeducibili al 100 per cento.

Con riferimento all'introduzione del nuovo comma 1-bis nell'ambito dell'articolo 97 del Tuir, relativo al pro-rata patrimoniale, la circolare contiene due rilevanti chiarimenti:

- benché ai fini dell'articolo 87 del Tuir il requisito del minimum holding period deve sussistere "dal primo giorno del diciottesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione", per l'applicazione dell'articolo 97 del Tuir detto requisito rimane di 12 mesi



- anche dopo la recente modifica normativa, deve ritenersi che il periodo di 12 mesi di possesso va verificato al termine del periodo d'imposta, come previsto dal primo comma dell'articolo 97 del Tuir; il che comporta che nel primo periodo d'imposta in cui la partecipazione è stata acquisita il requisito dell'ininterrotto possesso non può mai realizzarsi.

Ulteriori chiarimenti sono poi forniti relativamente agli oneri accessori di diretta imputazione sostenuti in sede di cessione di partecipazioni che generino plusvalenze esenti. I punti salienti sono due:

- non è mutato nulla rispetto al regime previgente con riferimento agli oneri accessori di diretta imputazione, nel senso che tali costi divengono deducibili in misura corrispondente alla misura della tassazione subita dalla plusvalenza (5 o 9 per cento)

- per gli altri costi connessi, continua ad applicarsi il regime di indeducibilità previsto dall'articolo 109, quinto comma, del Tuir; cioè, la loro ripresa a tassazione nella medesima misura in cui il provento correlato è considerato esente.

Per quanto riguarda le modifiche apportate dall'articolo 5-bis del decreto legge n. 203 del 2005 al periodo di ammortamento dell'avviamento, dapprima allungato a 20 anni dalla legge di conversione e da ultimo ridotto a 18 anni dalla legge finanziaria per il 2006, il paragrafo 9 della circolare fornisce un importante chiarimento, allorché precisa che la nuova misura del 18 per cento trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge n. 203 citato e, per espressa previsione del comma 2 del medesimo articolo 5-bis, anche con riferimento alle residue quote di ammortamento del costo sostenuto per l'avviamento in periodi d'imposta precedenti al 2005 e non ancora completamente ammortizzato.

Passando al nuovo regime di deducibilità dei canoni di locazione finanziaria sui beni immobili di cui all'articolo 102 del Tuir, come modificato dall'articolo 5-ter del citato decreto legge n. 203, i principali chiarimenti del paragrafo 10 della circolare sono i seguenti:

- a seguito delle modifiche, anche per i beni immobili così come per i mobili, viene richiesta una durata contrattuale almeno pari alla metà del periodo di ammortamento, corrispondente all'applicazione del decreto ministeriale 31 dicembre 1988, con un minimo di otto anni e un massimo di quindici anni

- l'irrelevanza ai fini del predetto computo della regola posta dal secondo comma dell'articolo 102 del Tuir (v. già circolare 188/E del 1998 per i beni mobili)

- l'introduzione del limite superiore di 15 anni rappresenta un beneficio per il contribuente, al quale è consentito di dedurre i canoni di locazione finanziaria in un periodo di tempo inferiore (15 anni) a quello che si sarebbe dovuto osservare in presenza di un contratto di locazione riguardante un immobile il cui ordinario periodo di ammortamento, ridotto alla metà, fosse risultato superiore a tale limite

- in caso di cessione del contratto di leasing, continueranno ad applicarsi i coefficienti riferibili al primo locatario, a meno che non si configuri una modifica negoziale che origini un nuovo contratto di locazione finanziaria

- per la determinazione della durata minima del contratto, occorre avere riguardo, quale data iniziale di



decorrenza della "durata del contratto", alla data di stipula del contratto o, se diversa, alla successiva data di consegna dell'opera (nel caso di leasing-appalto).

Ai sensi del secondo comma del citato articolo 5-ter, le nuove regole troveranno applicazione ai contratti stipulati successivamente al 3 dicembre 2005. In caso di modifica delle pattuizioni di un contratto già in corso a tale data che configuri una novazione ai sensi dell'articolo 1230 e seguenti del codice civile, troveranno applicazione le nuove regole.

Da ultimo, il paragrafo 14 della circolare si sofferma sulle rilevanti novità introdotte dall'articolo 7 del decreto legge n. 203/2005 alla disciplina degli immobili di proprietà delle imprese di cui all'articolo 90 del Tuir.

A tal fine, i principali chiarimenti interpretativi sono i seguenti:

- riferibilità del periodo aggiunto all'articolo 90 del Tuir ai soli immobili patrimoniali situati nel territorio dello Stato

- 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 Dpr n. 380 del 2001, quali ad esempio gli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia, le quali possono essere portate in riduzione del canone di locazione fino a un massimo del 15 per cento del canone medesimo

- le predette spese di ammontare eccedente rispetto a quello deducibile in un periodo di imposta non possono essere dedotte nei periodi di imposta successivi

- 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 della competenza.

Tali novità decorrono a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 ottobre 2005.

NOTE

1. Ci si riferisce all'articolo "Stretta sulla pex", pubblicato il 20 ottobre 2005, e all'articolo "La stretta della base imponibile delle imprese", pubblicato il 7 dicembre 2005.