

Edizione di martedì 1 dicembre 2015

RISCOSSIONE

[Eventi eccezionali e sospensione dei termini](#)

di **Giovanni Valcarenghi, Paolo Noventa**

IMU E TRIBUTI LOCALI

[IMU e TASI: ricalcolo dell'imposta 2015 entro il 16 dicembre](#)

di **Fabio Garrini**

IMPOSTE INDIRETTE

[La nuova rateazione dell'imposta di successione](#)

di **Leonardo Pietrobon**

ADEMPIMENTI

[D.Lgs. 147/2015: modifiche alla disciplina del consolidato fiscale](#)

di **Federica Furlani**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Effetti fiscali della cessione del contratto di leasing](#)

di **Sandro Cerato**

RISCOSSIONE

Eventi eccezionali e sospensione dei termini

di **Giovanni Valcarenghi, Paolo Noventa**

Il nostro Paese si è, purtroppo, caratterizzato negli ultimi anni per il ricorrere di **calamità naturali** che, oltre ad arrecare danni alle vite umane ed al patrimonio, hanno anche un risvolto di natura fiscale.

Infatti, al fine di rendere meno doloroso l'evento, si provvede usualmente con specifiche disposizioni che hanno lo scopo di far slittare i termini di pagamento dei tributi e degli adempimenti fiscali.

Tuttavia, talvolta tali provvedimenti non sono ben raccordati e non tengono conto dell'effetto domino che si può determinare sugli adempimenti connessi, tanto in termini di tempistiche a favore del contribuente che a favore degli uffici.

Inoltre, la posizione si riverbera anche su situazioni non strettamente connesse ai versamenti dei tributi e contributi, come può ad esempio capitare per i termini di impugnazione degli atti.

Ecco allora che va salutato con favore il contenuto dell'articolo 12 del D.Lgs. 159/2015 che reca disposizioni in termini di sospensione dei termini per **eventi eccezionali**.

La disposizione si compone di tre commi che, sostanzialmente, prevedono quanto segue.

1. **Sospensione di termini correlata alla sospensione dei versamenti:** le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione:
 - dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali;
 - dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Si prevede poi che, salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi siano effettuati entro 30 giorni dal termine del periodo di sospensione.

2. **Proroga dei termini di controllo a favore degli Uffici:** i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.
3. **Sospensione della notifica delle cartelle esattoriali:** l'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione.

I lavori parlamentari di accompagnamento, sottolineano, appunto, che la norma tende a razionalizzare e uniformare la disciplina delle sospensioni disposte in occasione di eventi eccezionali.

In particolare, si valuta il contenuto della disposizione che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti tributari, previdenziali e assicurativi, prevede la parallela sospensione, per il medesimo periodo, di tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti.

La disposizione, pertanto, mira a salvaguardare:

- gli interessi del contribuente, che può conoscere in modo certo ed in anticipo le modalità di ripresa degli adempimenti a seguito di sospensioni legate ad eventi eccezionali;
- gli interessi della pubblica amministrazione, consentendo il corretto svolgimento delle attività istituzionali.

La norma prevede, inoltre, un **termine univoco** (30 giorni dal termine del periodo di sospensione) entro cui devono essere effettuati i versamenti interessati dalla sospensione, che è necessariamente più breve rispetto al periodo di sospensione per evitare un rinvio prolungato nei versamenti e tutelare le ragioni dell'Erario.

Tale termine opera esclusivamente qualora non siano emanate specifiche disposizioni circa la ripresa della riscossione, colmando in tal caso una lacuna normativa.

Il secondo comma, invece, risponde all'esigenza di evitare che si proceda a **notificare atti** degli enti impositori e cartelle di pagamento nei confronti di soggetti colpiti da eventi eccezionali durante il periodo di difficoltà conseguente all'evento, spostando in avanti gli ordinari termini di decadenza che imporrebbero di procedere comunque alla notifica.

Il terzo comma, infine, sancisce il **divieto di notifica** delle cartelle di pagamento durante il predetto periodo di sospensione.

Complessivamente, dunque, si tratta di una disposizione che, a parere di chi scrive, va salutata con favore, a prescindere dalle tempistiche in essa contenute, che potranno essere valutate caso per caso, a seconda della gravità degli eventi e della situazione dei singoli contribuenti.

Quantomeno, ed è in questo che a noi la disposizione piace, si dettano delle regole generali che dovrebbero evitare l'insorgere delle contestazioni che, nel passato, hanno caratterizzato i provvedimenti di sospensione, facendo insorgere lunghi contenziosi che, da un lato, sembravano speculare sulla pelle dei contribuenti che avevano subito gravi danni e perdite ma, per altro verso, prestavano il fianco a non condivisibili strumentalizzazioni tese a non fare mai riprendere l'obbligo di versamento.

Staremo a vedere se, nel futuro, tali indicazioni potranno funzionare, sperando che le medesime non debbano più essere attivate (e ci terremo volentieri il dubbio sull'efficacia del loro funzionamento).

IMU E TRIBUTI LOCALI

IMU e TASI: ricalcolo dell'imposta 2015 entro il 16 dicembre

di **Fabio Garrini**

Il **16 dicembre** è in scadenza il versamento del saldo **IMU e TASI dovute per il 2015**, calcolata sulla base delle aliquote pubblicate entro il 28 ottobre scorso. Di seguito saranno riepilogate le regole di calcolo, ricordando che per il 2015, stranamente, **non vi sono né regole transitorie, tantomeno disposizioni dell'ultimo momento**, a cui purtroppo ci eravamo abituati negli ultimi anni.

Tutto questo, in attesa delle nuove previsioni che saranno (presumibilmente) introdotte dalla legge di Stabilità in corso di approvazione, relativamente all'abitazione principale, agli immobili agricoli, agli "imbullonati", alle abitazioni concesse in uso gratuito ai familiari, nonché altre previsioni su cui il Legislatore avrà il piacere di intervenire. Tali novità, infatti, saranno applicabili solo a partire dal prossimo anno.

Versamenti

Le previsioni relative ad entrambi i tributi comunali da quest'anno sono **del tutto allineate** (nel 2014 la TASI era stata interessata da una disciplina transitoria). I versamenti 2015, da effettuarsi tramite F24 (nel qual caso occorre verificare i casi di utilizzo obbligatorio del canale telematico) ovvero tramite apposito bollettino, sono regolati come segue:

- **l'acconto**, in scadenza lo scorso 16 giugno, era dovuto applicando aliquote e detrazioni deliberate dai Comuni **per l'anno 2014**. Come ben noto a tutti, la previsione che richiede di utilizzare i parametri stabiliti per l'anno precedente non consente al contribuente di versare la metà dell'imposta versata sul 2014: i parametri di calcolo dello scorso anno devono evidentemente essere **applicati sulla situazione immobiliare del 2015** e quindi l'importo corrisposto potrebbe essere diverso dalla metà dell'imposta versata l'anno precedente. Si pensi al caso di fabbricato adibito ad abitazione principale per tutto l'anno 2014, che è cessato di esserlo dallo scorso 23 marzo 2015: aver applicato in acconto l'esenzione IMU (condizione 2014) sarebbe stato un errore, infatti, si doveva considerare l'immobile abitazione principale solo per 3 mesi, applicando per il rimanente periodo l'aliquota per gli "altri fabbricati" stabilita per lo scorso anno. Analoghe considerazioni valgono anche per la TASI.
- il versamento **a saldo**, da effettuarsi entro il prossimo **16 dicembre**, avviene a **conguaglio** sull'imposta dovuta per l'intero anno, determinato sulla base delle **aliquote 2015**, se pubblicate entro il termine del 28.10 (delibere che il Comune doveva inviare

entro il 21 ottobre). In **caso contrario** (non vi è nuova deliberazione ovvero la pubblicazione è avvenuta successivamente) anche il saldo sarà calcolato sulla base delle **aliquote e delle detrazioni 2014**. Una volta calcolata l'imposta dovuta per l'anno in corso, viene **scomputato quanto già versato a titolo di acconto**. Il fatto che si tratti di un conguaglio, non significa che eventuali manchevolezze nel versamento dell'acconto possano essere "sistematiche" versando oggi quanto non versato a giugno; il versamento carente in acconto è sanzionato, ovviamente con la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso ex art. 13 D.Lgs. 472/97 per la riduzione delle sanzioni.

Qualora il contribuente si sia avvalso dell'opportunità di versare in **unica soluzione entro lo scorso 16 giugno**, oggi non dovrà versare alcunché, visto che tale calcolo sarà avvenuto sulla base di aliquote e detrazioni già deliberate per il 2015 (previsione espressamente stabilita solo per l'IMU, ma si ritiene applicabile anche alla TASI). Questo è vero, necessariamente, a patto che **nella seconda metà dell'anno non vi siano state evoluzioni** sulla situazione immobiliare (es: l'immobile che era abitazione principale, cessa di esserlo), nel qual caso occorrerà intervenire con un nuovo versamento entro il 16 dicembre.

In sede di conguaglio sarà altresì necessario verificare le posizioni dei contribuenti alla luce delle **indicazioni fornite nel corso del 2015**, in particolare:

- l'assimilazione all'abitazione principale dei contribuenti **residenti all'estero**, titolari di pensione estera, che possiedono in Italia immobili non locati tenuti a disposizione (risoluzioni 6/DF del 26 giugno 2015 e 10/DF del 5 novembre 2015);
- l'estensione alle **cooperative immobiliari** dell'esenzione riconosciuta al costruttore per gli immobili destinati alla vendita e non locati (risoluzione 9/DF del 5 novembre 2015);
- le indicazioni circa l'esenzione a favore degli immobili destinati dagli **enti non commerciali** ad attività previdenziale (risoluzione 8/DF del 5 ottobre 2015) o per l'attività di ricerca scientifica (risoluzione 7/DF del 13 luglio 2015);
- i chiarimenti contenuti nelle FAQ pubblicate il 29 maggio 2015 riguardanti **"l'IMU agricola"**, e segnatamente per l'esenzione dei terreni ubicati nei Comuni montani e la detrazione di € 200 a favore dei terreni coltivati da CD e IAP ubicati nei Comuni di collina svantaggiata.

IMPOSTE INDIRETTE

La nuova rateazione dell'imposta di successione

di **Leonardo Pietrobon**

L'imposta di successione, di cui al D.Lgs. n. 346/1990, si applica sulla **singola quota di attivo ereditario** trasferita **all'erede o al singolo legato**, ossia al singolo soggetto legatario **individuato dal de cuius**.

Sotto il profilo soggettivo, sono soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di successione gli eredi, che sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da essi stessi e dai legatari ed i legatari seppur limitatamente al singolo legato ricevuto. Per soggetti solidalmente responsabili intendiamo che quando un **erede si fa carico dell'intero pagamento** dell'imposta avrà il potere di rifarsi esercitando il **diritto di rivalsa** nei confronti degli altri eredi che si sono **resi inadempienti**. Non solo, fino a quando uno degli eredi **non ha esplicitamente rinunciato** all'eredità **sarà considerato dall'Amministrazione finanziaria come soggetto obbligato** al pari degli altri al pagamento dell'imposta, pertanto, vi consiglio qualora non abbiate il desiderio di accettare l'eredità di manifestare il vostro atto di rinuncia.

Dal punto di vista "procedurale" del **pagamento dell'imposta** di successione, si fa presente che secondo quanto stabilito **dal D.Lgs. n. 346/1990**, la stessa può essere alternativamente **versata in un'unica soluzione o in modo rateale**.

Tra le novità in materia di riscossione introdotte ad opera del D.Lgs. n. 159/2015 (c.d. Decreto riscossione) meritano di essere ricordate anche le **modifiche in ordine al sistema di rateazione** delle imposte di successione. L'obiettivo del Legislatore anche con riferimento a tale tipologia di imposta è quello di **rimodulare le sanzioni che si fondano sul principio di proporzionalità**.

In particolare, il D.Lgs. n. 159/2015 si prefigge l'obiettivo (mediante sostituzione dell'intero articolo 38 D.Lgs. n. 346/1990) di **uniformare le disposizioni sul pagamento e la rateizzazione dell'imposta** di successione **alle altre modifiche normative riguardanti il controllo automatizzato** ex articolo 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973, **quello formale** ex articolo 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e **l'accertamento con adesione** (nuovi artt. 3-bis del D.Lgs. n. 462 del 1997 e 8 del D.Lgs. n. 218 del 1997).

L'articolo 7 D.Lgs. n. 159/2015 **mantiene parte dell'impianto normativo già conosciuto** in tema di imposta di successione (articolo 38 D.Lgs. n. 346/1990), ossia quel regime che prevede la possibilità di **applicare almeno il 20% dell'imposta nel termine di 60 giorni** e di procedere con il pagamento della **somma residua in modo rateale** a partire dalla data di apertura della successione. È proprio con riferimento al **pagamento dilazionato** che il Legislatore è

intervenuto, prevedendo che:

- il debito residuo possa essere **dilazionato in otto rate trimestrali**, con **scadenza all'ultimo giorno** di ciascun trimestre (al pari delle rateazioni tradizionali di cui sopra);
- per **importi superiori ad € 20.000,00 è possibile pagare in dodici rate trimestrali**;
- la rateazione non è **comunque consentita per debiti d'imposta inferiori a € 1.000**.

La medesima disposizione normativa, prevede l'applicazione degli **interessi calcolati dal primo giorno successivo al pagamento del venti per cento dell'imposta liquidata**. Inoltre, le rate trimestrali scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Al pari degli altri pagamenti rateali, anche per il pagamento dell'imposta di successione risultano **applicabili le "nuove" disposizioni di cui all'articolo 15-ter D.P.R. n. 602/1973**. In particolare, si stabilisce che:

1. il **mancato pagamento del venti per cento dell'imposta liquidata** entro i sessanta giorni o di una delle rate entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la **decadenza dalla rateazione e l'iscrizione a ruolo** dell'importo dovuto con sanzioni e interessi, dedotto quanto già versato;
2. **è applicabile il c.d. lieve inadempimento**, che evita la decadenza dalla rateazione nel caso di insufficiente versamento della rata per una **frazione non superiore al 3%** e, in ogni caso, a **€ 10.000**, nonché in caso di **tardivo versamento** della somma (pari al venti per cento) non **superiore a 7 giorni**. Gli effetti del lieve inadempimento si producono anche con riferimento al versamento in un'unica soluzione.

Inoltre, anche con riferimento all'imposta di successione si applicano i commi 4 e 5 del citato articolo 15-ter in tema di **iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata** e della relativa sanzione, nonché sulla possibilità per il contribuente di **usufruire del ravvedimento operoso**.

Infine, l'ulteriore novità, sempre in attuazione dei principi contenuti nella legge delega, è rappresentata **dall'eliminazione del "vecchio" comma 3 dell'articolo 38 D.Lgs. n. 346/1990**, che prevedeva che l'accesso alla **rateazione fosse configurato come un provvedimento concessorio** subordinato alla prestazione di garanzia. In altri termini, l'accesso alla dilazione, ora, non è più subordinato ad alcuna presentazione di garanzia.

ADEMPIMENTI

D.Lgs. 147/2015: modifiche alla disciplina del consolidato fiscale di **Federica Furlani**

L'art. 6 del D.Lgs. 147/2015 (c.d. Decreto crescita e internazionalizzazione delle imprese) ha modificato la **disciplina del consolidato fiscale**, di cui agli articoli 117 e seguenti del Tuir, al fine di adeguare la normativa interna ai principi enunciati dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 12 giugno 2014 (cause n. C-39/13, C-40/13 e C-41/13).

In particolare, il legislatore ha eliminato il **vincolo** che prevedeva la possibilità che un **soggetto non residente** in Italia potesse esercitare l'opzione per il consolidato nazionale solo in qualità di **controllante** e solo se possedeva una **stabile organizzazione in Italia nel cui patrimonio fosse compresa la partecipazione** in ciascuna società controllata.

Ora, o meglio dal periodo di imposta in corso al 7 ottobre 2015 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 147/2015),

- **le società "sorelle" residenti in Italia, o**
- **le stabili organizzazioni di società residenti in Paesi UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni,**

possono consolidare le proprie basi imponibili, **previa indicazione, da parte del soggetto non residente, della controllata designata ad esercitare l'opzione**, che assumerà pertanto il ruolo di consolidante.

Con il **Provvedimento 6 novembre 2015** è stato approvato il **Modello di designazione** che permette alla controllante non residente di designare la controllata in Italia e sono stante inoltre chiarite le **modalità applicative** delle nuove disposizioni.

È la **controllante non residente**, identificata nel territorio dello Stato mediante attribuzione del codice fiscale, a **dover presentare il modello**, esclusivamente in via telematica, con il quale autorizza la controllata prescelta ad esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo.

Nel contempo, con tale designazione, **si assume**, in via sussidiaria, le **responsabilità** previste in particolare dall'art. 127 Tuir per le società o enti controllanti.

La controllante inoltre può designare **una sola controllata** e la designazione mantiene la propria validità anche nelle ipotesi di rinnovo dell'opzione per la tassazione di gruppo.

Con la presentazione del Modello, la controllata prescelta è designata ad esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'art. 117 Tuir; non può tuttavia consolidare società da cui sia essa stessa controllata, secondo la nozione di controllo di cui all'art. 2359 c.c..

Il Modello è presentato dall'inizio del periodo di imposta per il quale la controllata designata esercita l'opzione per il consolidato, fino all'esercizio dell'opzione stessa, da eseguirsi nei termini previsti (termini di presentazione del Modello Unico, attraverso cui va comunicata).

Per il periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015, se il Modello unico relativo al periodo di imposta precedente presenta la scadenza entro il 31 marzo 2016, il Modello di designazione deve essere presentato entro il 31 marzo 2016.

Se la tassazione di gruppo si interrompe prima del compimento del triennio o in caso di mancato rinnovo dell'opzione, se all'atto dell'opzione non è stato espresso il criterio di attribuzione delle perdite fiscali, queste ultime sono attribuite proporzionalmente alle controllate che le hanno prodotte.

Nel disciplinare anche il transitorio, il Provvedimento citato prevede **particolari disposizioni per le opzioni già in corso alla data di entrata in vigore del decreto**: viene ad esempio consentito, sussistendone i presupposti di legge, l'eventuale inclusione del regime di tassazione di gruppo delle stabili organizzazioni o delle controllate di soggetti esteri senza interruzione dei consolidati esistenti.

Se tuttavia la consolidante del consolidato in vigenza di opzione opta, in qualità di consolidata unitamente ad una diversa società designata, il consolidato preesistente si interrompe; trattasi in questo caso di una disposizione che opera anche a regime.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Effetti fiscali della cessione del contratto di leasing

di **Sandro Cerato**

Secondo l'Agenzia delle Entrate la **cessione del contratto di leasing** determina componenti positivi tassabili in capo al cedente, e costi sospesi in capo al soggetto subentrante. In particolare, il trasferimento a titolo oneroso dell'atto di locazione finanziaria è espressamente disciplinato, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, esclusivamente dall'art. 88, co. 5, del D.P.R. n. 917/1986, secondo cui la cessione del contratto di leasing configura il realizzo, da parte del venditore, di una **soppravvenienza attiva imponibile** costituita dal valore normale del bene, individuato a norma dell'art. 9, co. 3, del Tuir. Sul punto, l'Ufficio (circolare n. 108/E/1996, par. 6.11) ha, tuttavia, chiarito che la **sopravvenienza attiva imponibile** non coincide con il mero valore normale del bene, dovendo, invece, essere assunto **al netto degli importi, attualizzati alla data della cessione**, che dovranno essere pagati dal cessionario a seguito del trasferimento della titolarità dello stesso, quali il prezzo stabilito per il riscatto del bene e la quota capitale dei canoni di leasing, relativi alla durata residua del contratto, determinabile – come chiarito dall'Amministrazione finanziaria (circolari n. 19/E/2009, par. 2.2.3, e n. 8/E/2009, par. 4.4) – applicando il **criterio di determinazione forfetaria degli interessi impliciti** di cui all'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998. Il predetto orientamento è stato, poi, aggiustato dalla circolare n. 28/E/2011, con l'intento di considerare la sopravvenuta evoluzione normativa – intervenuta con l'entrata in vigore dell'art. 36, co. 7-bis, del D.L. n. 223/2006 – che ha interessato il **regime fiscale dei canoni di leasing immobiliare**, con l'esclusione della deducibilità della quota capitale riferibile alle aree occupate dal fabbricato strumentale oggetto di leasing, ed a quelle che ne costituiscono pertinenza. In virtù di tale previsione, l'Amministrazione finanziaria ha, pertanto, riconosciuto al cedente di tenere conto, in **diminuzione della sopravvenienza attiva imponibile**, della quota capitale dei canoni, già pagati, indeducibile in quanto riferibile al terreno. Nel caso in cui il corrispettivo pattuito tra le parti, a titolo di trasferimento del contratto di leasing immobiliare, sia inferiore all'importo determinato a norma dell'art. 88, co. 5, del D.P.R. n. 917/1986, il cedente è tenuto ad operare, per la differenza, una corrispondenza **variazione in aumento**, in sede di determinazione del reddito d'impresa. Qualora, invece, il prezzo di cessione dovesse risultare superiore alla predetta sopravvenienza attiva, l'alienante non deve operare alcuna rettifica fiscale, in quanto il corrispettivo soddisfa la prescrizione di cui all'art. 88, co. 5, del Tuir, che, di fatto, si limita a stabilire un valore minimo, e non massimo, del componente positivo rilevante: una **variazione in diminuzione** violerebbe, infatti, il principio generale previsto dall'art. 83 del D.P.R. n. 917/1986, ovvero la derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio, non essendo prevista una specifica disposizione che regoli diversamente la fattispecie. Il Tuir non si preoccupa, invece, di disciplinare gli **effetti fiscali in capo all'acquirente del contratto di leasing**: è, pertanto, necessario fare affidamento all'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, contenuto nella **risoluzione n. 212/E/2007**. Il documento di prassi ha chiarito che

il corrispettivo di cessione dell'atto di locazione finanziaria deve essere suddiviso in due parti, distinte in base alla differente causale:

- il **godimento del bene**, costituente un onere pluriennale, immediatamente ripartibile, secondo la durata residua del contratto di leasing;
- il **diritto di acquisto del fabbricato**, rappresentante un costo sospeso, da iscrivere nell'attivo patrimoniale ("Acconti su immobilizzazioni materiali"), e fiscalmente ammortizzabile – unitamente al prezzo di riscatto – a partire dal periodo d'imposta di esercizio di tale facoltà contrattuale.

Secondo l'Agenzia, la **ripartizione del corrispettivo** tra le due citate componenti deve avvenire in modo oggettivo, e più precisamente: fino a concorrenza della sopravvenienza attiva in capo al cedente, deve essere iscritto un "costo sospeso", e l'eventuale eccedenza è invece spalmata lungo la durata residua del contratto. Tale posizione è in contrasto con la dottrina contabile (**Norma Aidc n. 141 e Documento CNDCEC del 23 novembre 2011**), secondo cui, più correttamente, la suddivisione del corrispettivo nelle due componenti deve tener conto anche del momento in cui avviene il subentro, poiché se ciò avviene nei primi anni del contratto, il subentrante acquisisce il contratto con **finalità di godimento del bene** (con corrispettivo imputato lungo la durata residua), mentre se il trasferimento avviene in prossimità del riscatto, il corrispettivo costituisce costo sospeso da ammortizzare unitamente al prezzo di riscatto.