

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap e canoni di leasing

di **Sandro Cerato**

Secondo quanto stabilito dall'articolo 102, comma 7, del Tuir, la deduzione **fiscale del contratto di locazione finanziaria** varia in funzione della tipologia di bene (immobile, mobile o autoveicoli a deduzione limitata). In particolare per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2014:

- per i **beni mobili delle imprese** (fatta eccezione per i **veicoli** diversi da quelli utilizzati esclusivamente quali beni strumentali nell'esercizio dell'impresa, adibiti ad uso pubblico ovvero concessi in uso promiscuo ai dipendenti), si passa dai 2/3 del periodo di ammortamento "tabellare" a 1/2 del suddetto periodo;
- per i **beni immobili delle imprese**, si passa dai 2/3 del periodo di ammortamento "tabellare", con un minimo di 11 anni e un massimo di 18 anni, ad un periodo "fisso" di 12 anni.

Nulla è stato modificato, invece, con riguardo al periodo di **deducibilità dei canoni di locazione finanziaria aventi ad oggetto autoveicoli** - diversi da quelli utilizzati come strumentali all'attività propria dell'impresa o concessi in uso promiscuo ai dipendenti - i **quali continuano ad essere deducibili con le stesse tempistiche del processo di ammortamento**. Le regole illustrate, ancorché direttamente riferite all'imposizione IRES/IRPEF, finiscono per influire anche sul regime di determinazione della base imponibile IRAP. Come noto, la base imponibile IRAP è determinata come segue.

Per i soggetti IRES, nonché per i **soggetti IRPEF in contabilità ordinaria che hanno esercitato l'opzione** (articoli 5 e 5-bis del D.Lgs. 446/1997), **trova applicazione il principio di "derivazione"**, secondo cui la base imponibile risulta dalla differenza tra il valore ed i costi della produzione (esclusi alcuni), come risultanti dal conto economico civilistico. Il principio di derivazione in parola viene, tuttavia, derogato:

- **per tutti i contratti di leasing**, per la necessità di riprendere a tassazione (con una variazione fiscale a titolo definitivo) la quota interessi;
- **per i contratti di leasing immobiliare**, in virtù della ripresa a tassazione della quota riferibile al terreno sottostante.

Per tali soggetti, infatti, a norma dell'articolo 5, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997, i **canoni di locazione finanziaria sono deducibili per l'ammontare stanziato nella voce B.8 del conto economico**, ad eccezione della quota di interessi passivi ad essi relativa, desunta dal contratto: ai fini IRAP, quindi, **nessun rilievo assumono i limiti di deducibilità che caratterizzano le imposte sui redditi** (circolare n. 17/E/2013). Peraltro, in deroga a tale principio generale,

secondo l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 38/E/2010), nei *leasing* immobiliari **deve essere considerata indeducibile anche la quota di canone riferibile al terreno pertinenziale** (ex articolo 36, comma 7 e 7-bis del D.L. 223/2006).

Si tratta, tuttavia, di una soluzione non condivisa in dottrina: secondo l'**Assonime**, infatti, in virtù del citato principio di derivazione e secondo i corretti principi contabili, i canoni di *leasing* immobiliare (depurati ovviamente della quota interessi) **dovrebbero essere deducibili per l'importo stanziato**, senza tenere conto dei limiti forfetari di cui all'articolo 36, comma 7 e 7-bis del D.L. 223/2006 (circolare Assonime 31.7.2009 n. 34).

Per **le società di persone e gli imprenditori individuali**, invece, la determinazione dei costi deducibili non avviene secondo il principio di derivazione, bensì **assumendo le componenti reddituali così come risultano in base alle regole del TUIR** (circolare n. 60/E/2008). Ne consegue che, oltre alla variazione in aumento (definitiva) da operare per la quota interessi, occorre effettuare la variazione temporanea anche sulla quota capitale se la durata effettiva del contratto è inferiore a quella minima fiscale.

Va ricordato, infine, che, ai fini dell'IRAP, **le regole per il calcolo della quota interessi indeducibile sono comuni per tutte le imprese**. In proposito, la prassi dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'ammontare degli interessi passivi può essere determinato, per i soggetti *non las adopter*, secondo quanto stabilito dal D.M. 24.4.1998 (circolare n. 17/E/2013). Secondo tale decreto la quota dei canoni di *leasing* specificamente riferibile agli interessi passivi è determinata in base alla seguente operazione:

“Canoni di competenza - (costo per la società concedente × n. giorni periodo d'imposta/n. giorni contratto di leasing)”.

In tal caso, però, **al denominatore della formula occorre indicare i giorni di durata del contratto** e non quelli della eventualmente diversa durata fiscale (circolare n. 17/E/2013).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ IMMOBILIARE CASO PER CASO ▶▶

Firenze Milano Padova