

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 indeductibile 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: