

## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### **Canoni di leasing immobiliare e base imponibile Irap**

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Nella **base imponibile Irap** assunta per presa diretta dal conto economico ([articolo 5, D.Lgs. 446/1997](#)) devono essere computati, quali **componenti negativi**, tutti i costi dell'area B, eccezion fatta per quelli indicati

- al numero 9 (costo del lavoro che tuttavia rientra nella base imponibile quale deduzione ex [articolo 11, D.Lgs 446/1997](#)),
- al numero 10, lett c) e d), cioè svalutazione delle immobilizzazioni e svalutazione dei crediti,
- al numero 12, quindi accantonamenti per rischi
- e al numero 13, altri accantonamenti.

Risultano invece **pienamente deducibili** i componenti negativi indicati al **numero 7**, prestazioni di servizi e al numero 8, cioè spese per godimento di beni di terzi.

Tali componenti, deducibili in base al dato bilancistico, incontrano il solo limite rappresentato dalle specifiche eccezioni di legge, peraltro espressamente indicate nell'articolo 5 citato, e cioè per i contratti di **locazione finanziaria**, la quota interessi ancorché forfettariamente determinata e l'imposta comunale sugli immobili.

Per quanto attiene a questa ultima voce, va segnalato che **l'avvenuta deducibilità integrale ai fini delle imposte sul reddito** (in base alle disposizioni della L. 160/2019 che ammette tale deducibilità dal 2022) non spiega alcuna efficacia per l'Irap atteso che la norma che regola quest'ultima imposta non è stata affatto modificata ed ancora oggi sancisce la **totale indeducibilità**.

Ovviamente parliamo di **Imu dovuta sulla componente immobiliare**, per cui laddove si abbia l'esenzione correlata al possesso di immobile merce, non si porrà nemmeno un problema Irap.

Il citato articolo 5 statuisce in modo esplicito la **ineducibilità** della componente interessi passivi insita nel canone dei contratti di locazione finanziaria.

Proprio questa esplicita previsione ci permette di mettere a fuoco il tema della **deducibilità dei canoni leasing immobiliari**; questione sulla quale si genera un contrasto ormai radicato tra

Corte di Cassazione (e dottrina unanime) da una parte e Agenzia delle Entrate dall'altra parte.

È noto che, sotto il profilo delle imposte sul reddito, si genera una **parziale indeducibilità della componente quota capitale del canone**; componente rappresentata dalla parte terreno sottostante il fabbricato oggetto del leasing.

Tale componente è definita **ineducibile** ai fini delle imposte sul reddito così come indeducibile è la quota di ammortamento relativa al terreno sottostante il fabbricato.

Nel caso di calcolo della **base Irap** in base al criterio della presa diretta dal conto economico, tutti i costi dell'area B del medesimo, che non siano specificamente definiti indeducibili ai fini Irap, vanno considerati deducibili a prescindere dal trattamento loro riservato ai fini delle imposte sul reddito.

Questo principio sancito dall'[articolo 5, D.Lgs. 446/1997](#) è sempre stato accettato con una certa ritrosia da parte della Agenzia delle Entrate che, con circolare 36/2009, par. 1.3., interrogata sul tema della piena deducibilità del canone leasing per investimenti immobiliari, ritenne **la componente forfettariamente attribuibile al terreno indeducibile**.

Sul punto recita la [circolare 36/E/2009](#): «*L'articolo 36, comma 7 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 stabilisce che «ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza». Il successivo comma 7-bis prevede, inoltre, che «le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria».*

Considerato il tenore letterale della norma - che fa generico riferimento alle «quote di ammortamento deducibili» - **si ritiene che l'ineducibilità del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, operi anche ai fini della determinazione della base imponibile Irap**.

A ben vedere il tema non dovrebbe riguardare la quota di ammortamento della componente terreno imputata a conto economico, poiché in base a corretti principi contabili **la stessa quota di ammortamento non va inserita tra i costi**, e ciò è dovuto al fatto che il valore dell'area non è suscettibile di deperimento (salvo il caso di **terreni**, che, invece, per le loro caratteristiche, possono prevedere un certo lasso di temporale di effettiva cessione di utilità, come nel caso della cave).

Ciò non di meno, nel modello Irap, è prevista una **specifica variazione in aumento**, nel caso in cui una società, non applicando correttamente i principi contabili, inserisca nel conto economico l'eventuale quota di ammortamento.

Nello specifico, si tratta del rigo IC 51 del Modello Irap per società di capitali, codice 4.

Se si aderisse alla tesi delle Entrate, la **quota di canone indeducibile** dovrebbe essere indicata

nel **rgo IC51** (“Altre variazioni in aumento”) del modello Irap con codice “99”, proprio perché il codice “4” è riservato soltanto alle quote indeducibili di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali

Ma la tesi delle Entrate non può essere ritenuta condivisibile.

Sul punto è chiara che l'indicazione normativa di indeducibilità limitata alla componente finanziaria mentre nessun ostacolo è posto letteralmente sulle altre componenti del canone, cioè la componente capitale e, appunto, la componente terreno.

Il tema è stato affrontato in prima battuta da una sentenza della Corte di cassazione n. 7183/2021 e più recentemente ribadita dalla [sentenza n. 6492 del 03.03.2023](#) che sul punto afferma chiaramente: *“La legge n.244 del 2007 ha, in tal modo, introdotto una netta separazione fra le regole valide per la determinazione dell'Ires e quelle valide al fine della determinazione della base imponibile Irap; l'assenza di un espresso richiamo alle disposizioni di cui al D.L. n. 223 del 2006 impone di ritenere che, laddove la quota di canone del leasing sia stata correttamente appostata in voci rilevanti ai fini Irap, in virtù del principio di derivazione ed in applicazione dei principi contabili, la deduzione debba essere riconosciuta, per l'ammontare stanziato nella relativa voce del conto economico, ad eccezione della quota di interessi passivi ad essi relativa, desunta dal contratto, che è invece indeducibile per espressa previsione normativa”*.

Siamo quindi di fronte ad un **consolidato ed autorevole indirizzo giurisprudenziale** che contrariamente a quanto ritiene l'Agenzia delle Entrate giudica deducibile l'intera componente quota capitale del canone di leasing immobiliare.

I tempi sono quindi maturi per una revisione della [circolare 36/E/2009](#), anche per dare certezza del corretto comportamento agli operatori in bilico tra la prassi della Agenzia, da una parte, a la contraria tesi sostenuta unanimemente in dottrina, e ora anche in giurisprudenza.

Un passaggio chiaro in questo senso da parte delle **Istruzioni al modello Irap** sarebbe auspicabile.

Per concludere su questo argomento va segnalato il caso in cui il **canone leasing immobiliare sia stato contabilizzato isolando**, quale elemento iscritto nell'attivo patrimoniale, la **componente terreno**.

Questa scelta è spesso stata eseguita per avere **immediata evidenza della quota terreno che, una volta riscattato il bene, viene sommata al valore di riscatto**, quest'ultimo sottoposto al processo di ammortamento, nel senso che in caso di futura vendita del cespote il valore fiscalmente riconosciuto del bene deve comprendere **anche la componente terreno non dedotta durante il contratto di leasing**.

Si tratta di un comportamento che, se da una parte ha il pregio di mettere in inequivocabile evidenza la componente terreno pagata negli anni di vigenza del leasing, dall'altra presenta il

problema che mancando il passaggio a conto economico, **viene meno la possibilità, anche dando rilevanza alle tesi della Corte di Cassazione, di dedurre al componente terreno poiché assente dal conto economico.**