

## CIRCOLARE N.17/E



Direzione Centrale Normativa

*Roma, 29 maggio 2013*

**OGGETTO:** *Deducibilità dei canoni di leasing - Decreto legge 2 marzo 2012, n. 16*

### INDICE

Premessa .....	3
1 La nuova disciplina fiscale dei canoni di <i>leasing</i> .....	4
2 Trattamento fiscale dei canoni di <i>leasing</i> non ancora dedotti alla scadenza del contratto .....	5
<b>2.1 Esercizio del diritto di riscatto</b> .....	6
<b>2.2 Non esercizio del diritto di riscatto</b> .....	9
<b>2.3 Cessione a terzi del contratto di leasing</b> .....	10
3 Determinazione della quota di interessi passivi impliciti .....	11
4 Determinazione della parte della quota capitale riferibile all'area nell'ipotesi di <i>leasing</i> immobiliare .....	12

5	La disciplina per i lavoratori autonomi .....	14
6	I riflessi ai fini IRAP .....	14

## **Premessa**

L'articolo 4-*bis* del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, ha apportato modifiche alla disciplina di deduzione dei canoni di *leasing* ai fini delle imposte dirette.

La disposizione normativa, riformulando il comma 2 dell'articolo 54 e il comma 7 dell'articolo 102 del TUIR, elimina la condizione della durata minima contrattuale, prima prevista ai fini della deducibilità dei canoni di locazione finanziaria. In tal modo, il legislatore, pur imponendo la deducibilità dei canoni di *leasing* in un periodo invariato rispetto al passato, ha inteso rendere la deduzione autonoma rispetto alla durata del contratto.

Come esplicitato dalla relazione tecnica, la norma prevede una riformulazione della disciplina fiscale del *leasing* in capo all'utilizzatore, vincolando la deduzione dei canoni al periodo di ammortamento degli stessi in luogo della durata contrattuale e, in tal senso, non determina effetti diretti sul gettito, non generando cambiamenti fiscali per l'utilizzatore.

La modifica in esame ha effetto nei confronti delle imprese utilizzatrici che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali, ossia che imputano i canoni di locazione finanziaria a conto economico. Invariata è, invece, la disciplina per i soggetti IAS *adopter* che utilizzano il metodo di contabilizzazione previsto dallo IAS 17 per il *leasing* finanziario, i quali imputano a conto economico (e deducono) le quote di ammortamento relative al bene e gli interessi impliciti, prescindendo, dunque, la deducibilità delle quote di ammortamento dalle vicende contrattuali.

La presente circolare fornisce alcuni chiarimenti in merito alla nuova disciplina di deducibilità dei canoni di *leasing*, con particolare riguardo ai seguenti aspetti:

- trattamento fiscale dei canoni non ancora dedotti alla scadenza del contratto;
- determinazione della quota di interessi passivi impliciti;

- determinazione della parte della quota capitale riferibile all'area nell'ipotesi di *leasing* immobiliare;
- disciplina per i lavoratori autonomi;
- riflessi ai fini IRAP.

## **1 La nuova disciplina fiscale dei canoni di *leasing***

La lettera a) del comma 1 dell'articolo 4-*bis* del decreto-legge n. 16 del 2012 ha modificato il comma 2 dell'articolo 54 del TUIR, prevedendo, in particolare, che “*La deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento (...)*”.

La successiva lettera b) ha riscritto il comma 7 dell'articolo 102 del TUIR, stabilendo che “*Per i beni concessi in locazione finanziaria l'impresa concedente che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni. Per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2. La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96.*”.

Come previsto dal successivo comma 2 dell'articolo 4-bis, la nuova disciplina trova applicazione per la deduzione di canoni di *leasing* relativi ai contratti di *leasing* stipulati “*a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto*” e, quindi, per la deduzione di canoni relativi ai contratti di *leasing* stipulati dal 29 aprile 2012.

## **2 Trattamento fiscale dei canoni di *leasing* non ancora dedotti alla scadenza del contratto**

In costanza del previgente comma 7 dell'articolo 102 del TUIR, il rispetto della condizione della durata minima del contratto di *leasing* comportava il pieno riconoscimento ai fini fiscali dei canoni imputati a conto economico. Di contro, il mancato rispetto di tale condizione determinava l'integrale indeducibilità degli stessi canoni.

A seguito della modifica in esame, invece, venuta meno la necessaria coincidenza tra la durata contrattuale e quella minima fiscale, si possono verificare le seguenti ipotesi:

- a. la durata contrattuale coincide con quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico;
- b. la durata contrattuale è superiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in tale ipotesi, i canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico, secondo il principio della previa imputazione al conto economico recato dall'articolo 109, comma 4, del TUIR;
- c. la durata contrattuale è inferiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a conto economico. Si verifica, dunque, un

disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.

Nell'ipotesi *sub c)*, ossia quando la durata contrattuale è inferiore a quella minima prevista dall'articolo 102, comma 7, del TUIR, si pone la questione del trattamento fiscale dei canoni di *leasing* non ancora dedotti al momento della scadenza del contratto.

In linea di principio, si ritiene che i canoni non dedotti alla scadenza contrattuale debbano trovare riconoscimento fiscale mediante variazioni in diminuzione, pari all'importo annuale del canone fiscalmente deducibile, da apportare fino al completo riassorbimento dei valori fiscali sospesi. Tale assunto si fonda sulla considerazione che le modifiche in commento non mutano la *ratio* sottesa alla specifica disciplina di deducibilità fiscale dei canoni di locazione finanziaria, volta ad evitare manovre elusive da parte dell'impresa utilizzatrice mediante la deduzione dei canoni per l'acquisizione della disponibilità del bene in un arco temporale notevolmente più breve rispetto a quello occorrente per l'ammortamento dello stesso bene se acquistato a titolo di proprietà.

Al riguardo, giova ricordare che, alla scadenza del contratto di *leasing*, l'impresa utilizzatrice può scegliere tra le seguenti opzioni: a) esercitare il diritto di riscatto; b) non esercitare il diritto di riscatto; c) cedere a terzi il contratto di *leasing*.

## **2.1 Esercizio del diritto di riscatto**

Nell'ipotesi in cui, alla scadenza del contratto di *leasing*, l'impresa utilizzatrice eserciti il diritto di riscatto del bene, si ritiene che le quote dei canoni non dedotte durante la vita contrattuale, in quanto riprese a tassazione mediante le corrispondenti variazioni in aumento effettuate in sede di dichiarazione dei redditi, siano deducibili in via extracontabile, al termine del contratto, per l'importo annuale del canone fiscalmente deducibile. In tal modo, si determina,

ai soli fini fiscali, la continuazione extracontabile della deduzione dei canoni relativi a un bene oramai dell'impresa, fino al riassorbimento dei valori sospesi. Le stesse conclusioni restano valide anche nel caso di eventuale cessione del bene riscattato anteriormente al termine della durata fiscale del contratto di *leasing*.

Al riguardo, si segnala che parte delle variazioni in diminuzione da effettuare successivamente alla data della scadenza contrattuale del *leasing*, essendo riferita alla quota interessi non ancora dedotta, deve essere, comunque, assoggettata alle ordinarie regole di deducibilità previste dall'articolo 96 del TUIR.

In sostanza, dal periodo di imposta successivo alla scadenza del contratto, sarà necessario operare una variazione in diminuzione per l'importo annuale del canone fiscalmente deducibile, comprensivo quindi sia della quota capitale che della quota interessi. Ciononostante, la quota interessi può dar luogo ad una variazione in aumento per la quota parte indeducibile a norma dell'articolo 96 del TUIR. Ad esempio, avuto riguardo ad un soggetto non finanziario, si genererà una variazione in aumento, laddove, la quota interessi del canone annuale sommata agli altri interessi passivi e oneri assimilati del periodo di imposta, risulti eccedente gli interessi attivi e i proventi assimilati, nonché il 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica.

Naturalmente, oltre alla deduzione correlata ai canoni di *leasing*, l'impresa, divenuta proprietaria del bene riscattato, ha diritto di procedere all'ammortamento dello stesso, sulla base del valore di riscatto, ai sensi dell'articolo 102 del TUIR.

Si riporta, di seguito, un esempio di applicazione della disciplina in esame.

### **Esempio 1**

#### ***Contratto di leasing mobiliare con esercizio del diritto di riscatto***

Si ipotizzi che il contratto di *leasing*, avente ad oggetto un bene mobile, presenti le seguenti condizioni:

Durata contrattuale	Durata minima fiscale	Valore bene	Interessi	Riscatto 10%
3 anni	5 anni	100.000,00	30.000,00	10.000,00

Nella tabella seguente è riepilogata la situazione contabile e fiscale che si genera a seguito del disallineamento tra la durata contrattuale e quella fiscale.

Anni	Imputazione dei canoni a Conto economico secondo la durata contrattuale del <i>leasing</i>			Deducibilità dei canoni secondo la durata fiscale del <i>leasing</i>			Variazioni in UNICO	
	Canone	Quota capitale	Quota interessi	Canone	Quota capitale deducibile	Quota interessi	Variazione in aumento	Variazione in diminuzione
1	40.000,00	30.000,00	10.000,00	24.000,00	18.000,00	6.000,00	16.000,00	
2	40.000,00	30.000,00	10.000,00	24.000,00	18.000,00	6.000,00	16.000,00	
3	40.000,00	30.000,00	10.000,00	24.000,00	18.000,00	6.000,00	16.000,00	
4				24.000,00	18.000,00	6.000,00		24.000
5				24.000,00	18.000,00	6.000,00		24.000
	<b>120.000,00</b>	<b>90.000,00</b>	<b>30.000,00</b>	<b>120.000,00</b>	<b>90.000,00</b>	<b>30.000,00</b>	<b>48.000,00</b>	<b>48.000,00</b>

Nell'ipotesi considerata, il conduttore, al termine del contratto di *leasing* (e, quindi, nell'anno 3), esercita il diritto di riscatto, acquisendo la proprietà del bene. In questo caso, il soggetto dovrà, comunque, continuare la deduzione dei canoni di *leasing* secondo la durata fiscale del contratto operando, nei periodi di imposta 4 e 5, in sede di dichiarazione dei redditi, apposite variazioni in diminuzione per l'importo dei canoni non ancora dedotti. In particolare, effettuerà, in ciascun periodo di imposta, una variazione in diminuzione dell'importo complessivo di 24.000,00. Il contribuente dovrà, in ogni caso, tener memoria della circostanza che tale importo è comprensivo anche della quota interessi non dedotta (pari a 6.000,00), soggetta alle ordinarie regole di deducibilità previste dall'articolo 96 del TUIR. Pertanto, nell'esempio considerato, anche nei periodi di imposta 4 e 5, l'importo di 6.000,00 dovrà

essere sommato agli altri interessi passivi, al fine di quantificarne la deducibilità secondo quanto previsto dal citato articolo 96.

A partire dall'anno 4, il bene riscattato - il cui costo fiscalmente riconosciuto è pari a 10.000,00 - potrà, inoltre, essere ammortizzato secondo quanto previsto dall'articolo 102 del TUIR.

## **2.2 Non esercizio del diritto di riscatto**

Nel caso in cui, alla scadenza del contratto di *leasing*, l'impresa utilizzatrice non opti per il riscatto del bene, che torna, quindi, nella disponibilità della società di *leasing*, analogamente all'ipotesi testé esaminata, si ritiene che l'impresa utilizzatrice debba continuare a dedurre in via extracontabile, mediante apposite variazioni in diminuzione, le quote dei canoni non dedotte alla scadenza del contratto. Anche, in tal caso, parte delle variazioni in diminuzione da effettuare successivamente alla data della scadenza contrattuale del *leasing*, essendo riferita alla quota interessi non ancora dedotta, deve essere assoggettata alle ordinarie regole di deducibilità previste dall'articolo 96 del TUIR.

### **Esempio 2**

#### ***Contratto di leasing mobiliare in caso di non esercizio del diritto di riscatto***

Riprendendo i dati dell'esempio 1, è da evidenziare come, anche nel caso di non esercizio del diritto di riscatto, il contribuente dovrà continuare a dedurre i canoni di *leasing* secondo la durata fiscale del contratto, operando, negli anni 4 e 5, in sede di dichiarazione dei redditi, apposite variazioni in diminuzione per l'importo dei canoni non ancora dedotti. In particolare, effettuerà, in ciascun periodo di imposta, una variazione in diminuzione dell'importo complessivo di 24.000,00. Il contribuente dovrà, in ogni caso, tener memoria della circostanza che tale importo è comprensivo anche della quota interessi non dedotta (pari a

6.000,00), soggetta alle ordinarie regole di deducibilità previste dall'articolo 96 del TUIR. Pertanto, nell'esempio considerato, anche nei periodi di imposta 4 e 5, l'importo di 6.000,00 dovrà essere sommato agli altri interessi passivi, al fine di quantificarne la deducibilità secondo quanto previsto dal citato articolo 96.

### **2.3 Cessione a terzi del contratto di *leasing***

Come chiarito dalla circolare 3 maggio 1996, n. 108/E (risposta n. 6.11), in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria, il valore normale del bene, che costituisce sopravvenienza attiva ai sensi dell'articolo 88, comma 5, del TUIR, deve essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto, che dovranno essere pagati dal cessionario in dipendenza della cessione, attualizzati alla data della cessione medesima.

Quindi, nel caso in cui l'impresa utilizzatrice, prima della scadenza contrattuale del *leasing*, opti per la cessione a terzi del contratto, i canoni non dedotti durante la vita contrattuale attualizzati alla data di cessione, unitamente al prezzo di riscatto, devono essere portate in deduzione della sopravvenienza attiva imponibile determinata a norma dell'articolo 88, comma 5, del TUIR. Diversamente, infatti, si verrebbe a creare un'asimmetria impositiva tra l'immediata tassazione della sopravvenienza attiva ed il recupero dilazionato nel tempo dei disallineamenti sospesi.

#### **Esempio 3**

##### ***Cessione del contratto di leasing mobiliare***

Riprendendo i dati dell'esempio 1, si ipotizzi che l'impresa utilizzatrice al termine dell'anno 2 ceda a terzi il contratto di *leasing*.

Si confronti la seguente tabella riepilogante la situazione contabile e fiscale all'anno 2.

Anni	Imputazione dei canoni a Conto economico secondo la durata contrattuale del <i>leasing</i>			Deducibilità dei canoni secondo la durata fiscale del <i>leasing</i>			Variazioni in UNICO	
	Canone	Quota capitale	Quota interessi	Canone	Quota capitale deducibile	Quota interessi	Variazione in aumento	Variazione in diminuzione
1	40.000,00	30.000,00	10.000,00	24.000,00	18.000,00	6.000,00	16.000,00	
2	40.000,00	30.000,00	10.000,00	24.000,00	18.000,00	6.000,00	16.000,00	
	80.000,00	60.000,00	20.000,00	48.000,00	36.000,00	12.000,00	32.000,00	

Si supponga – per semplicità espositiva - che il corrispettivo pattuito per la cessione corrisponda al valore normale del bene in *leasing* e sia pari a 85.000,00.

A livello contabile, la cessione del contratto di *leasing* determina l'insorgenza di una sopravvenienza attiva di 45.000,00, pari al corrispettivo di cessione (85.000,00) ridotto delle quote capitali dei canoni non dedotti<sup>1</sup> secondo la durata contrattuale (30.000,00) e del prezzo di riscatto (10.000,00).

Ai fini fiscali, la cessione del contratto di *leasing* determina, invece, l'insorgenza di una sopravvenienza attiva di 21.000,00, pari al valore normale del bene (85.000,00) ridotto delle quote capitali dei canoni non dedotti<sup>2</sup> secondo la durata fiscale (54.000,00) e del prezzo di riscatto (10.000,00).

In sede di dichiarazione dei redditi, sarà, quindi, necessario operare una variazione in diminuzione per l'importo di 24.000,00.

### 3 Determinazione della quota di interessi passivi impliciti

<sup>1</sup> Per semplicità espositiva, si è ipotizzato che l'importo dei canoni non dedotti attualizzati alla data di cessione corrisponda a quello delle quote capitali relative agli stessi canoni.

<sup>2</sup> Per semplicità espositiva, si è ipotizzato che l'importo dei canoni non dedotti attualizzati alla data di cessione corrisponda a quello delle quote capitali relative agli stessi canoni.

Ancorché sia invariata la formulazione dell'ultimo periodo del comma 7 dell'articolo 102 del TUIR, laddove stabilisce che “*la quota interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96 del TUIR*”, si ravvisa l'opportunità di esplicitare l'impatto che le nuove disposizioni hanno sulla determinazione della quota di interessi di *leasing* deducibili.

Come evidenziato nella circolare 21 aprile 2009, n. 19/E, i soggetti che non redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali possono continuare a far riferimento al criterio di individuazione forfettaria degli interessi impliciti dettato dall'articolo 1 del decreto ministeriale 24 aprile 1998. In tal caso, la quota di interessi compresa nel canone va calcolata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto per la durata del *leasing*.

A tal ultimo riguardo, si precisa che, per determinare la quota di interessi passivi impliciti, occorre far riferimento alla durata fiscale e non all'eventuale diversa durata contrattuale.

Come già evidenziato in precedenza, resta ferma la necessità di assoggettare la quota interessi alle ordinarie regole di deducibilità previste dall'articolo 96 del TUIR.

#### **4 Determinazione della parte della quota capitale riferibile all'area nell'ipotesi di *leasing* immobiliare**

La modifica normativa in commento deve essere coordinata, nelle ipotesi di contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto beni immobili, con la previsione recata dal comma *7-bis* dell'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, che estende l'irrilevanza fiscale prevista per le quote di ammortamento dei terreni a quella parte delle quote capitali dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria riferibile all'area su cui l'edificio insiste.

Come chiarito dalla circolare 19 gennaio 2007, n. 1/E, il valore da attribuire alla parte della quota capitale riferibile all'area (ossia quella non deducibile) risulta dall'applicazione delle percentuali del 20 o 30 per cento alla quota capitale complessiva di competenza del periodo d'imposta.

A tal ultimo riguardo, si ritiene che la quota capitale di competenza del periodo d'imposta sia da individuare nella quota capitale determinata avuto riguardo alla durata fiscale del *leasing*.

#### **Esempio 4**

#### ***Scorporo della parte di quota capitale riferibile all'area nel leasing immobiliare***

Si ipotizzi un contratto di *leasing* immobiliare che abbia le seguenti condizioni:

Durata contrattuale	Durata minima fiscale	Valore bene	Interessi	Riscatto 10%
15 anni	18 anni	2.000.000,00	900.000,00	200.000,00

Il canone di *leasing* imputato a conto economico è pari a 180.000,00, di cui la quota capitale è 120.000,00 e la quota interessi è 60.000,00.

Ai fini fiscali, attesa la maggiore durata del contratto di *leasing*, il canone annuo è, invece, pari a 150.000,00, di cui la quota capitale è pari a 100.000,00 e la quota interessi a 50.000,00.

La parte non deducibile della quota capitale riferita all'area, è calcolata avendo riguardo alla quota capitale determinata ai fini fiscali (100.000,00) e, quindi, pari a 20.000,00 (= 100.000,00 x 20%).

## **5 La disciplina per i lavoratori autonomi**

L'articolo 4-*bis*, comma 1, lettera a), del decreto-legge n. 16 del 2012 ha modificato la disciplina di deduzione dei canoni di *leasing* ai fini delle imposte dirette anche per i lavoratori autonomi.

La disposizione normativa, riformulando il comma 2 dell'articolo 54 del TUIR, elimina, anche per i contratti stipulati dagli esercenti arti e professioni, la condizione della durata minima contrattuale, prima prevista ai fini della deducibilità dei canoni di locazione finanziaria.

Si sottolinea come la modifica in commento non produce alcun effetto con riguardo alla disciplina attualmente vigente per i contratti di *leasing* immobiliare. In particolare, resta fermo quanto disposto dal comma 335 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ai sensi del quale le disposizioni in materia di deduzione dei canoni di locazione finanziaria, introdotte dalla lettera c) del comma 334 dello stesso articolo 1, relativamente agli immobili strumentali all'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, si applicano ai contratti stipulati nel periodo dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009.

Pertanto, le modifiche al comma 2 dell'articolo 54 del TUIR operano con esclusivo riferimento ai contratti di *leasing* aventi ad oggetto beni mobili strumentali stipulati dal 29 aprile 2012. Attesa l'analogia della modifica normativa in commento con l'intervento operato al comma 7 dell'articolo 102 del TUIR, si rinvia ai chiarimenti forniti nei precedenti paragrafi in relazione a tale ultima disposizione.

## **6 I riflessi ai fini IRAP**

La modifica normativa in commento non determina effetti ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP, fatto salvo quanto si dirà nel prosieguo per i soggetti che determinano la base imponibile

dell'imposta a norma dell'articolo 5-*bis* del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Pertanto, ai fini di detta imposta, rileverà l'importo del canone di *leasing* imputato a conto economico a prescindere dalla durata contrattuale.

Resta ferma, in ogni caso, l'indeducibilità della quota interessi del canone di *leasing* desunta dal contratto, secondo le ordinarie regole previste dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, nonché, nel caso di *leasing* immobiliare, della parte della quota capitale del canone riferibile all'area su cui l'edificio insiste, ai sensi dell'articolo 36, comma 7-bis, del decreto-legge n. 223/2006.

Con riguardo alla quota interessi, come chiarito nella già ricordata circolare del 21 aprile 2009, n. 19, i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, possono continuare a fare riferimento al criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti dettato dall'articolo 1 del decreto ministeriale 24 aprile 1998. In tal caso, a differenza di quanto indicato nel precedente paragrafo 3 ai fini delle imposte sui redditi, per determinare la quota di interessi passivi impliciti, occorre far riferimento alla durata contrattuale e non all'eventuale diversa durata fiscale.

In senso analogo, per la determinazione della parte della quota indeducibile dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, in quanto riferibile all'area su cui l'edificio insiste, rileva – a differenza di quanto indicato nel precedente paragrafo 4 ai fini delle imposte sui redditi - la quota capitale determinata avuto riguardo alla durata contrattuale del *leasing*.

Diversamente, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi dell'articolo 5-*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997, conformemente a quanto indicato nella circolare 28 ottobre 2008, n. 60/E, i costi relativi alla locazione finanziaria dei beni strumentali materiali, ai fini della

quantificazione dell'IRAP, si assumono secondo i medesimi importi deducibili sulla base del comma 7 dell'articolo 102 del TUIR. Resta fermo che l'importo ammesso in deduzione, ai fini del tributo regionale, con le modalità esaminate nei paragrafi precedenti, è solo quello riferito alla quota capitale dei canoni di *leasing*, a nulla rilevando la quota interessi, indeducibile per espressa previsione normativa.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA