

Beni ammortizzabili concessi in *leasing*: rimborso IVA anche se il locatore è uno *IAS adopter*

di Roberta De Pirro (*)

LA NOVITÀ

Anche le società di *leasing* che adottano i principi contabili internazionali per la contabilizzazione delle operazioni di locazione di beni ammortizzabili poste in essere possono richiedere il rimborso dell'IVA assolta sull'acquisto di tali beni. Indipendentemente dalla tecnica contabile utilizzata, infatti, detti beni mantengono, ai fini IVA, la qualificazione di beni suscettibili di essere sottoposti al processo di ammortamento, per l'ottenimento del rimborso dell'eccedenza d'imposta a credito.

► Riferimenti

- Agenzia delle Entrate, Risoluzione 13 dicembre 2011, n. 122/E
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30, secondo comma, lett. c)
- Agenzia delle Entrate, Risoluzione 28 dicembre 2007, n. 392/E

È ammesso il rimborso IVA anche nel caso di acquisto di beni ammortizzabili concessi in *leasing* anche quando il soggetto adottato per la contabilizzazione di tale operazione i principi contabili internazionali (IAS/IFRS).

È questa la risposta che l'Agenzia delle Entrate ha reso nella Risoluzione n. 122/E del 13 dicembre 2011, alle numerose richieste di chiarimenti pervenute in merito alla sussistenza o meno, in capo alle società di *leasing* che adottano gli IAS, del presup-

posto per il rimborso dell'IVA assolta sull'acquisto di beni strumentali concessi in locazione finanziaria alle imprese utilizzatrici, ai sensi del disposto dell'art. 30, secondo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

Cenni sulla disciplina del rimborso IVA

La disciplina relativa al rimborso IVA è recata dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale l'eventuale eccedenza d'imposta a credito di **ammontare superiore a 2.582,28 euro** può essere richiesta a **rimborso**, totalmente o parzialmente, laddove sussistano i presupposti indicati dal secondo comma di tale articolo.

In particolare, la lettera c), del secondo comma, dell'art. 30 in commento ammette il **rimborso dell'eccedenza IVA** limitatamente all'**acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili**.

La *ratio* di tale previsione legislativa è quella di consentire agli operatori economici che effettuano operazioni d'investimento in beni ammortizzabili un più veloce recupero dell'imposta assolta con riferimento ai beni acquistati, evitando, in tal modo un aggravio della posizione finanziaria del medesimo. Con specifico riferimento ai beni concessi in locazione finanziaria, la stessa Amministrazione finanziaria, nella Risoluzione n. 392/E del 28 dicembre

(*) Dottore commercialista Morri Cornelli e Associati - Studio Legale e Tributario

Tavola n. 1 - Presupposti per il rimborso IVA

Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a € 2.582,28, all'atto della presentazione della dichiarazione:

- quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni;
- quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;
- limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;
- quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies;
- quando si trova nelle condizioni previste dal *terzo comma* dell'articolo 17

2007, aveva precisato che l'intento del disposto dell'art. 30, secondo comma, lett. c) in commento è quello di **tutelare la posizione del concedente**, riconoscendo al medesimo il diritto di avere il rimborso dell'IVA assolta sull'acquisto dei beni ammortizzabili.

In tal modo si pone rimedio alla necessità di sostenere un significativo onere tributario connesso ad operazioni imponibili di non immediata manifestazione finanziaria.

Tanto, premesso, quindi, condizione necessaria per poter ottenere il rimborso dell'IVA relativa all'acquisto dei beni in commento è che gli stessi si possano **qualificare** come **"ammortizzabili"**.

Rimborso IVA e beni ammortizzabili

Ai fini della corretta individuazione dei beni ammortizzabili, il cui acquisto o importazione legittimano il rimborso dell'IVA, occorre fare riferimento alle norme previste in argomento dal T.U.I.R.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia, nella Risoluzione n. 147/E/2009, il riferimento alle disposizioni del T.U.I.R. in materia di ammortamento ha una valenza esclusivamente ai fini della qualificazione del bene in relazione al quale è possibile chiedere il rimborso dell'IVA assolta al momento dell'acquisto del medesimo.

A nulla, pertanto, rileva la circostanza che il costo di tale bene sia stato effettivamente sottoposto ad ammortamento da parte del concedente.

In altri termini, come ricordato anche nella Risoluzione n. 353998 del 13 febbraio 1983, quello che rileva ai fini dell'ottenimento del rimborso dell'IVA è che il bene sia **"ammortizzabile"**, ossia **suscettibile di essere sottoposto al processo di ammortamento**.

Inoltre, affinché l'IVA possa essere richiesta a rimborso è necessario che si sia **verificato l'effetto traslativo della proprietà del bene** in capo al **cessionario**, come ribadito nella Risoluzione n. 179/E del 27 dicembre 2005.

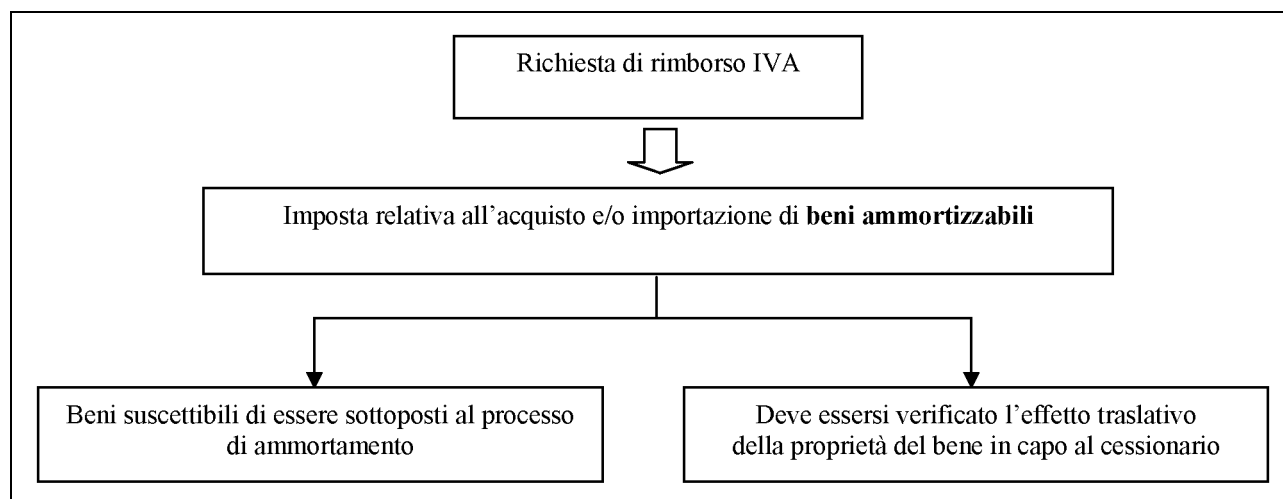
Contabilizzazione del leasing secondo lo IAS 17

Tanto premesso in termini generali, l'Agenzia delle Entrate, con specifico riferimento alla **determinazione della base imponibile IRES** dei soggetti che redigono il bilancio in applicazione dei principi contabili internazionali (art. 83 del D.P.R. n. 917/1986), ha precisato, che per effetto delle disposizioni introdotte dalla Legge n. 244/2007, con decorrenza dall'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007, viene riconosciuta piena **rilevanza fiscale ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione** adottati dai predetti soggetti (c.d. **"principio di derivazione forzata"**).

Con specifico riferimento alla **contabilizzazione delle operazioni di leasing finanziario**, lo IAS n. 17 prevede che le stesse devono essere contabilizzate tenendo conto della loro natura sostanziale e finanziaria, piuttosto che della loro natura giuridica. La tecnica contabile prevista dai principi contabili internazionali prevede come detto che quest'ultima iscriva un credito in bilancio vantato nei confronti dell'impresa utilizzatrice del bene e rilevi periodicamente i canoni di locazione a titolo di rimborso del capitale investito e di provento finanziario, sulla base del relativo piano di ammortamento, di solito, correlato alla vita utile del bene stesso.

Nel rispetto di tale principio, quindi, il **locatore**, sebbene continui a mantenere la proprietà del bene

Tavola n. 2 - Rimborso dell'IVA relativa all'acquisto di beni ammortizzabili

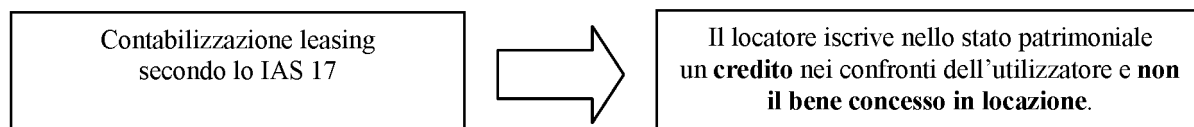


locato, deve rilevare nello stato patrimoniale il bene oggetto di *leasing* finanziario come un credito e non come un'immobilizzazione materiale da ammortizzare.

Dal suo canto l'**utilizzatore** di detto bene deve, ancorché non abbia acquistato la proprietà di tale bene, imputare il valore ammortizzabile dello stesso in ciascun periodo di durata del contratto di leasing

con un criterio sistematico coerente con il criterio di ammortamento impiegato per i beni di proprietà. Alla luce di quanto detto si pone, quindi, il problema di come una società di *leasing*, che non iscrive il bene concesso in locazione tra le proprie attività immobilizzate nell'attivo patrimoniale, possa richiedere il rimborso dell'IVA assolta all'atto dell'acquisto dello stesso.

Tavola n. 3 - Contabilizzazione leasing secondo lo IAS 17



Risposta dell'Agenzia

Secondo l'Agenzia, il riconoscimento ai fini IRES della rappresentazione contabile prevista dagli IAS non influenza, però, la disciplina IVA, dal momento che, ai fini dell'applicazione del disposto dell'art. 30, secondo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, ciò che rileva è solo la proprietà giuridica del bene e la sua "ammortizzabilità".

Come detto, infatti, per poter qualificare un bene come ammortizzabile ai fini IVA, quello che rileva è il fatto che lo stesso sia suscettibile di essere sottoposto ad un processo di ammortamento, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia o meno realizzato, e che si sia realizzato l'effetto traslativo della proprietà del bene in capo al cessionario.

Pertanto, sebbene in ossequio del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, lo IAS 17 prevede che il locatore deve iscrivere in bilancio il bene concesso in locazione non come bene ammortizzabile, ma come credito vantato nei confronti dell'utilizzatore, di fatto, la proprietà di tale bene resta in capo allo stesso fino alla data del riscatto.

In altri termini, sebbene i rischi e i benefici connessi

all'operazione in commento sono dell'utilizzatore del bene, il quale come detto imputa il valore del bene locato in ciascun esercizio della durata del contratto di *leasing* secondo un criterio sistematico coerente con quello dell'ammortamento, questi non ne ha comunque la titolarità giuridica del bene stesso. L'Agenzia ha pertanto ritenuto che il **rimborso dell'IVA** relativa all'acquisto di tali beni sia comunque **ammisibile solamente in capo alla società concedente**, in quanto essa è giuridicamente la proprietaria del bene oggettivamente ammortizzabile, sebbene adottando gli IAS ai fini della contabilizzazione dell'operazione di locazione, la stessa non rilevi l'ammortamento dello stesso, ma utilizzi un diverso criterio di ripartizione dell'investimento durante la durata del contratto di leasing.

Una diversa interpretazione della norma sarebbe risultata eccessivamente penalizzante per le società di leasing che adottano i principi contabili internazionali e avrebbe violato la ratio della stessa, ossia la volontà di evitare un eccessivo aggravio finanziario per quegli operatori economici che effettuano operazioni d'investimento in beni ammortizzabili.