

RISOLUZIONE N. 122/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 13 dicembre 2011

OGGETTO: *Ammissibilità dell'istanza di rimborso dell'Iva sull'acquisto di beni ammortizzabili da parte di Società di leasing – Articolo 30, secondo comma, lettera c), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*

Sono pervenute alla Scrivente richieste di chiarimenti in merito alla sussistenza, in capo alle società di *leasing* che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, del presupposto per il rimborso dell'Iva assolta sull'acquisto di beni strumentali concessi in *leasing* alle imprese utilizzatrici, ai sensi dell'articolo 30, secondo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Al riguardo, si osserva quanto segue.

In base alla disciplina nazionale, l'eccedenza Iva a credito può essere chiesta, totalmente o parzialmente, a rimborso qualora sussistano i presupposti indicati nell'articolo 30, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

In particolare, il citato articolo 30, comma secondo, lettera c), stabilisce che "*il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni all'atto della presentazione della dichiarazione (...) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili*".

La *ratio* di tale previsione è quella di consentire a quegli operatori economici che effettuano operazioni di investimento in beni ammortizzabili un più sollecito recupero dell'Iva assolta sui beni acquistati, evitando, in tal modo, un aggravio dell'esposizione finanziaria del contribuente.

Con riferimento ai beni concessi in locazione finanziaria, la risoluzione 28 dicembre 2007, n. 392/E ha chiarito che la norma intende tutelare la posizione del concedente, riconoscendo allo stesso il diritto di avere a rimborso l'Iva assolta sull'acquisto dei beni ammortizzabili, al fine di porre rimedio alla necessità di sostenere un ingente onere tributario correlato ad operazioni imponibili di non immediata manifestazione finanziaria.

Ai fini della corretta individuazione dei beni ammortizzabili, il cui acquisto o importazione legittimano la richiesta di rimborso dell'Iva, è stato precisato che occorre far riferimento alle norme previste per le imposte sui redditi (cfr., da ultimo, risoluzione 9 giugno 2009, n. 147/E).

Sul punto, si precisa che il richiamo alle disposizioni del Tuir in materia di ammortamento ha valenza esclusivamente ai fini della qualificazione del bene in relazione al quale è possibile chiedere il rimborso dell'Iva assolta al momento dell'acquisto, a nulla rilevando la circostanza che il relativo costo sia effettivamente sottoposto ad ammortamento da parte del concedente. In altri termini, ai fini del rimborso, occorre che il bene sia "ammortizzabile" cioè suscettibile di essere sottoposto ad ammortamento (cfr. risoluzione 13 febbraio 1983, n. 353998).

Affinché l'imposta possa essere chiesta a rimborso, inoltre, occorre che si sia verificato l'effetto traslativo della proprietà del bene in capo al cessionario legittimato al rimborso (cfr. risoluzione 27 dicembre 2005, n. 179/E).

Ai fini Ires, l'articolo 83 del Tuir, per effetto delle disposizioni introdotte dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (cfr. articolo 1, commi da 58 a 62), prevede - a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 - la piena rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati dai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (cosiddetto principio di "derivazione rafforzata", cfr. circolare 28 febbraio 2011, n. 7/E).

Secondo gli standard internazionali (cfr. IAS 17), le operazioni di leasing finanziario devono essere contabilizzate tenendo conto della loro natura

sostanziale e finanziaria e non semplicemente della loro forma giuridica. Nel rispetto di tale principio di prevalenza della sostanza sulla forma, contabilmente, il locatore, sebbene continui a mantenere la proprietà del bene locato, rileva nello stato patrimoniale il bene oggetto di leasing finanziario come credito e non come immobilizzazione materiale da ammortizzare (cfr. IAS 17.36).

L'utilizzatore, invece, ancorché non ne abbia acquisito la proprietà, imputa il valore ammortizzabile del bene in locazione in ciascun esercizio del periodo di durata dell'utilizzazione, "*con un criterio sistematico coerente con il criterio di ammortamento che (...) impiega per i beni di proprietà*" (cfr. IAS 17.28).

Alla luce dell'intervenuto mutamento normativo, pertanto, si pone il problema se sia possibile per una società di leasing, che non iscrive più il bene locato tra le attività dello stato patrimoniale e conseguentemente non rileva alcuna quota di ammortamento, chiedere il rimborso dell'Iva assolta al momento del relativo acquisto ai sensi del sopra citato articolo 30, secondo comma, lettera c).

Al riguardo, si precisa che la contabilizzazione di un leasing finanziario in conformità agli IAS/IFRS prevede l'iscrizione di un credito e la rilevazione dei canoni derivanti dal leasing a titolo di rimborso del capitale e di provento finanziario, sulla base del relativo piano di ammortamento, di norma, correlato alla vita utile del bene stesso.

Si tratta di una tecnica contabile che consente di ripartire l'investimento del locatore lungo la durata della fornitura del servizio avente, nella sostanza, la medesima funzione economica del processo di ammortamento previsto dalle regole domestiche.

Il riconoscimento, ai fini Ires, della rappresentazione contabile prevista dagli IAS/IFRS, a seguito delle modifiche apportate all'articolo 83 del Tuir, non influenza però la disciplina Iva in quanto ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al citato articolo 30, secondo comma, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, ciò che rileva è soltanto la proprietà giuridica del bene e la sua teorica ammortizzabilità.

Tutto ciò premesso, si ritiene che il rimborso in parola sia ammissibile esclusivamente in capo alla società concedente, in quanto giuridicamente proprietaria del bene oggettivamente ammortizzabile, ancorché la stessa, adottando i principi contabili internazionali, non rilevi l'ammortamento del bene, ma utilizzi un diverso criterio di ripartizione dell'investimento per la durata del contratto di *leasing*.

Una diversa interpretazione che consenta alla rappresentazione contabile IAS compliant - fondata su una figurazione diversa da quella giuridico-formale - di assumere rilievo anche in materia di Iva, impedendone il rimborso, non si presenterebbe conforme ai principi generali dell'imposta sul valore aggiunto, violando la *ratio* della disposizione in esame e ritardando il rimborso dell'Iva a credito, con un aggravio finanziario per gli operatori economici che effettuano operazioni di investimento in beni ammortizzabili.

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

IL DIRETTORE CENTRALE