

## Deducibilità dei canoni di leasing per gli immobili concessi in locazione a società del gruppo

Pratica Fiscale e Professionale, 22 / 2013, p. 34

Leasing

Deducibilità dei canoni di leasing per gli immobili concessi in locazione a società del gruppo

Ribacchi Emiliano

Assonime, nel suo Approfondimento n. 4/2013, si è occupata della disciplina dell'inerenza dei canoni di leasing corrisposti per i beni immobili nel caso di successiva locazione degli stessi da parte della società conduttrice in favore di una società controllata, negando in particolare, sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA, che possano sussistere criticità nel caso di specie.

### - Riferimenti

- Assonime, Approfondimento n. 4/2013

- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 4, 9-bis e 119

Riferimenti

Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 Art. 4

Circolare 7 febbraio 2013 n. 4

### Sommario: **Immobili condotti in leasing e concessi in locazione a società del gruppo: inerenza dei relativi canoni - Detraibilità dell'IVA - Conclusioni**

Assonime, nel recente Approfondimento n. 4/2013 (maggio 2013) , si è occupata di una tematica che riguarda diversi **gruppi societari**, e cioè del trattamento fiscale dei canoni di leasing corrisposti per beni immobili nell'ipotesi in cui la società conduttrice - società esercente attività di impresa - intenda, a sua volta, destinarli ad una locazione ordinaria in favore di altra società, in particolare di una società sua controllata.

Inoltre, nello stesso Approfondimento, sono stati forniti diversi spunti e riferimenti dottrinari e giurisprudenziali circa il concetto di inerenza, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto, che possono interessare anche in altri ambiti applicativi.

### **Immobili condotti in leasing e concessi in locazione a società del gruppo: inerenza dei relativi canoni**

Diversi operatori hanno sottoposto ad Assonime i loro dubbi circa il trattamento dei canoni di leasing relativi ad immobili destinati alla locazione tra società appartenenti al medesimo gruppo societario.

#### **La fattispecie oggetto di Approfondimento**

Si rende necessario verificare se, nella determinazione del reddito d'impresa della società che assume la posizione di conduttrice nel contratto di leasing, l'Amministrazione finanziaria possa disconoscere, per **difetto di inerenza**, la deducibilità dei canoni di leasing, qualora gli stessi risultino di **importo superiore** a quelli ricevuti dalla società cui l'immobile è concesso in locazione ordinaria e, cioè, per la parte corrispondente alla differenza fra i due importi.

Assonime, con riguardo ai profili dell'inerenza, ha, infatti, rappresentato talune criticità riscontrate dalle imprese in sede di verifica e, inoltre, è stato rilevato come talvolta sia stata contestata anche la **detraibilità dell'IVA** assolta a monte, ovvero l'imposta addebitata sui canoni dalla società di leasing, nel presupposto che la locazione dell'immobile alla società controllata non sia riconducibile all'oggetto proprio dell'attività.

Assonime evidenzia, anzitutto, come la circostanza che i canoni di leasing corrisposti per l'acquisto degli

immobili siano di **ammontare superiore** a quello dei canoni di locazione dei beni stessi applicati alla società controllata non può far venir meno il requisito dell'inerenza.

### Canoni di leasing e di locazione

La *ratio* della differenza tra gli importi dei canoni di leasing e quelli di locazione, secondo Assonime, si giustifica in ragione della **natura distinta** dei due contratti.

Per mezzo del leasing si pagano canoni funzionali all'acquisizione del bene a seguito dell'eventuale esercizio del diritto di riscatto al termine del contratto; la causa del contratto di locazione è invece quella di consentire l'uso del bene il quale, al termine del contratto, tornerà ovviamente nella disponibilità del locatore/proprietario.

Assonime ritiene, quindi, che "*è in re ipsa che i due canoni abbiano un diverso criterio di quantificazione del tutto giustificabile sotto il profilo economico.*".

Con riguardo alle **cause negoziali** completamente differenti dei rispettivi contratti, se, da un lato, il canone relativo alla locazione ordinaria dipende dalla **redditività corrente** del bene, dall'altro il canone di leasing esprime la ripartizione, durante l'intera durata contrattuale, del prezzo di acquisto attualizzato del bene e degli interessi di attualizzazione, al netto del prezzo finale di riscatto che, normalmente, in questi contratti ha un valore notevolmente inferiore al valore di mercato del bene, posto che il corrispettivo di tale valore risulta già corrisposto in larga misura attraverso i canoni di leasing.

In termini generali, in merito al **concetto di inerenza** Assonime evidenzia come lo stesso sia stato inizialmente concepito dalla dottrina come un legame di tipo puramente "qualitativo"; l'inerenza era intesa quale correlazione diretta tra i costi ed i ricavi di esercizio, nel senso che i componenti negativi di reddito risultano deducibili se afferenti ad attività o beni da cui derivano (o possono derivare) ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito di esercizio. Ne discende che, in base a detta interpretazione, il principio di inerenza comporta che la deducibilità di un costo è consentita soltanto se lo stesso è diretto e finalizzato al **conseguimento di componenti positivi di reddito**. Tuttavia, come noto, dai primi anni 2000, la Corte di Cassazione ha iniziato ad attribuire rilevanza maggiore agli **elementi di natura "quantitativa"**, ovvero alla congruità dei costi (o dei proventi) , introducendo un concetto di inerenza c.d. "quantitativa".

### Inerenza e congruità dei costi: l'orientamento della Corte di Cassazione

Dai primi anni 2000 la Corte di Cassazione ha posto la proprio attenzione circa la congruità dei **costi** in quanto, laddove gli stessi risultino palesemente **antieconomici**, assumono **valore "segnaletico" di evasione**, ovvero di fenomeni di simulazione, totale o parziale, dei prezzi di acquisto di beni o servizi (o di occultamento o trasferimento infragruppo di compensi) . Sebbene le scelte di gestione siano libere e restino in sé insindacabili, qualora però appaiano manifestamente irragionevoli (e.g. sotto il profilo dell'antieconomicità) possono essere ritenute, *prima facie*, non veritiere ed assumere valore indiziario di un infedele adempimento dell'obbligazione tributaria.

Sotto questo profilo e seguendo tale orientamento, il comportamento antieconomico, in presenza di elementi aventi particolare anomalia, assumerebbe una presunzione grave, precisa e concordante dell'esistenza di una (potenziale) evasione che esimerebbe l'Amministrazione finanziaria dal fornire ulteriori prove od elementi a supporto dei propri rilievi. Va da sé che, fatte salve casistiche ritenute particolarmente anomale, nella fattispecie analizzata da Assonime possa apparire alquanto dubbio che possano essere assunti i presenti presupposti per contestare le differenze suesposte e riscontrate nei canoni di locazione applicati tra le società del gruppo.

### Detraibilità dell'IVA

Analoghe conclusioni vengono fornite da Assonime circa la detraibilità dell'IVA.

*In primis*, si rileva che il D.P.R. n. 633/1972 (cfr. art. 19) prevede che: "*per la determinazione dell'imposta dovuta ... è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa.*".

Nel rispetto della presente previsione normativa, che si deve ritenere rappresenti uno dei cardini dell'ordinamento IVA, la detrazione dell'imposta è subordinata alla condizione che gli acquisti siano stati effettuati nell'esercizio dell'impresa, senza porre alcun requisito ulteriore relativo all'effettivo impiego dei

beni o servizi acquistati.

Peraltro, la detrazione dell'imposta costituisce uno di tasselli fondamentali su cui si basa la disciplina dell'IVA; essa consente infatti ad un operatore che riveste la qualifica di soggetto passivo d'imposta di poter recuperare il tributo addebitato in via rivalsa dal cedente o prestatore, permettendo allo stesso di non rimanere "inciso" dall'imposta pagata, a fronte di operazioni imponibili effettuate.

### Inerenza ed IVA

Rileva che i beni ed i servizi risultino destinati all'impresa. È vero che il secondo comma dell'art. 19, nonché l'art. 19-bis1, del D.P.R. n. 633/1972, stabiliscono deroghe a questo principio, ma le stesse - in particolare quelle dell'art. 19-bis1 - sono soltanto dirette a garantire l'Erario dal pericolo di indebite detrazioni in presenza di acquisti che, per loro natura, potrebbero essere impiegati per **finalità estranee all'impresa**.

Assonime sottolinea altresì, con riferimento ai principi generali correlati alla detrazione dell'IVA, il collegamento fra l'art. 4 - che definisce il concetto di "**esercizio di imprese**" - e l'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto, se per **presunzione assoluta** sono considerate effettuate nell'esercizio dell'impresa tutte le operazioni attive poste in essere dalle società commerciali, in via correlata secondo Assonime dovrebbero presuntivamente considerarsi effettuate nell'esercizio dell'impresa tutte le operazioni passive fatte dalle società medesime. Si tratterebbe di quel concetto di inerenza che prevede l'afferenza dell'acquisto all'attività economica del soggetto passivo; è vero che il predetto art. 4 contiene anche una deroga a questa **presunzione di "commercialità"** per le attività consistenti nel possesso e nella gestione di unità immobiliari, ma, come evidenziato nell'Approfondimento in oggetto, tale deroga (i.e. esclusione della commercialità) è prevista soltanto in presenza di **unità immobiliari** classificate o classificabili nella **categoria A** (escluse quelle in A/10) , ovvero quando si tratti di fabbricati abitativi. Ne deve discendere che la presunzione posta dall'art. 4 opera laddove l'oggetto dell'attività di gestione siano i **fabbricati strumentali**.

Assonime, inoltre, assumendo che, in genere, il diritto alla detrazione può esercitarsi qualora vi sia anche l'inerenza del costo ai fini dell'imposizione sui redditi, constata come non si potrebbe arrivare a diverse conclusioni per il regime IVA in termini di detrazioni dell'imposta.

### Conclusioni

L'IVA assolta sugli acquisti è detraibile se i relativi costi, in quanto attinenti a beni od attività che concorrono alla formazione del reddito di impresa, risultano deducibili ai fini della disciplina delle imposte sui redditi. Pertanto, se si devono ritenere deducibili i costi relativi ai canoni di leasing, non si dovrebbe negare che l'IVA applicata su tali canoni sia detraibile.

Infine, contro la tesi secondo cui l'IVA afferente i canoni non sarebbe detraibile in quanto l'attività di locazione potrebbe non rientrare fra quelle previste nell'oggetto sociale, Assonime osserva che: "*la disciplina dell'IVA prevede **espressamente** casi in cui un'impresa detrae un'imposta assolta a monte benché l'acquisto si riferisca a beni o servizi utilizzati per operazioni che non rientrano nell'oggetto sociale*". Si pensi all'ipotesi degli **autoveicoli** utilizzati in parte direttamente dall'impresa e in parte dai dipendenti per uso personale (ma dietro pagamento del corrispettivo) che non costituisce certamente un'operazione espressamente rientrante nell'oggetto sociale; per la stessa l'ordinamento non prevede infatti alcuna preclusione integrale alla detrazione dell'imposta assolta per l'acquisto del bene.

---

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.