

Risposta n. 63

OGGETTO: Lease back, deducibilità canoni leasing

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante dichiara che in data XXXX ha acquistato per un valore complessivo a corpo di euro XXXXX, oltre a spese accessorie (totale euro XXXXX), un immobile composto da un magazzino (D/8), un appartamento di servizio (A/3) e un'area pertinenziale composta da n. 5 particelle edificiali (area di manovra e deposito pertinenziale).

A decorrere dal XXXX la società ha utilizzato il magazzino come proprio deposito ricambi e dedotto fiscalmente l'80 per cento delle quote di ammortamento calcolate (quantificando il valore dell'area pari al 20 per cento del costo d'acquisto dell'immobile sulla base di quanto disposto dall'articolo 36 comma 7 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 153 convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248).

Il XXXX, dopo aver effettuato una permuta con un vicino, che ha comportato la demolizione di una piccola parte del fabbricato, la società ha ceduto a una società di leasing per euro XXXXX l'intero immobile (fabbricato e area pertinenziale),

conferendole il mandato a costruire, secondo le proprie indicazioni, un'officina meccanica e con l'accordo di stipulare, al termine della costruzione, un contratto di leasing avente ad oggetto il nuovo fabbricato. A fronte di tale vendita la società ha determinato e tassato una plusvalenza di euro XXXXX.

Come da accordi, tra la società istante e la società di leasing, in data XXXX è stato stipulato un contratto di leasing della durata di diciotto anni, avente ad oggetto il fabbricato realizzato per un corrispettivo complessivo di euro XXXXX (costo complessivo per la concedente, ossia quota capitale finanziata euro XXXXX).

In relazione a quanto precede l'istante, al fine di determinare l'importo deducibile delle quote annuali del leasing, chiede quale criterio utilizzare per la valorizzazione dell'area del nuovo fabbricato, oggetto del contratto di locazione finanziaria, tra quello che la quantifica pari al 20 per cento (o 30 per cento) del capitale finanziato e quello che la parifica al prezzo dell'area autonomamente acquistata (in questo caso dalla società di leasing).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che nel caso di specie il criterio applicabile al fine di quantificare la quota di canone di *leasing* deducibile sia pari a quello che risulta dall'applicazione della percentuale del 20 o 30 per cento del prezzo/capitale finanziato.

A sostegno della soluzione proposta l'interpellante richiama alcuni documenti di prassi.

In particolare, l'istante osserva che l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007, ha precisato, tra l'altro, che in caso di acquisto di fabbricato funzionante successivamente demolito, il valore dell'area continuerà ad essere quello determinato applicando i criteri ordinariamente stabiliti (20 per cento o 30 per cento del costo d'acquisto). Nel medesimo documento, con riferimento all'ammortamento degli immobili acquisiti in *leasing*, ha puntualizzato che il legislatore ha reso il

trattamento fiscale dei canoni relativi all'acquisizione in *leasing* di un fabbricato, per la quota parte riferibile al terreno sul quale il fabbricato insiste, equivalente a quello applicabile al costo sostenuto per l'acquisizione del medesimo fabbricato a titolo di proprietà.

Con successiva risoluzione n. 211/E del 2007 l'Agenzia delle entrate ha, inoltre, chiarito che in considerazione del principio di equivalenza tra acquisto in *leasing* e acquisto in proprietà la regola dell'acquisto autonomo è applicabile anche alla fattispecie del *leasing*-appalto nel caso in cui la società di *leasing* acquisisce il terreno dietro indicazione dell'utilizzatore che si assume i rischi riguardanti la costruzione dell'immobile e l'onere della stipula dei contratti di appalto con le imprese terze, concludendo che la quota capitale riferibile al terreno è determinata applicando alla quota capitale complessiva la percentuale derivante dal rapporto tra il costo del terreno e il costo complessivo sostenuto dalla società di *leasing*.

L'istante prosegue rilevando che con riguardo ad un'operazione di *lease back* immobiliare con nuova costruzione, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 237/E del 2009, ha precisato, tra l'altro, che "*(...) i successivi canoni di leasing versati dall'utilizzatore nell'ambito del contratto di lease back sono indeducibili per la quota ascrivibile al terreno, pari al 20 per cento ovvero 30 per cento per i fabbricati industriali della quota finanziata (...). Nel caso in esame avendo la società ceduto un'area comprensiva di "due vecchi fabbricati" e di un fabbricato in fase di costruzione, può applicare la regola dell'acquisto autonomo solo nell'ipotesi in cui tali fabbricati non siano idonei a configurare un "edificio significativo", ossia un edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura (cfr. risoluzione n. 434/E del 12 novembre 2008)*".

Alla luce delle citate pronunce la società istante ritiene quindi che nel proprio caso sia corretto determinare il valore dell'area pari al 20 per cento della quota capitale finanziata con l'operazione di *leasing*, con ciò superando la posizione espressa con la

summenzionata risoluzione n. 237/E, nel presupposto che la risoluzione da ultimo citata *"sembrerebbe esprimersi in termini di facoltatività per il contribuente se applicare o meno il criterio dell'acquisto autonomo"*.

L'interpellante aggiunge, ancora, che l'interpretazione prospettata appare la più equa in linea con il principio di equivalenza tra operazione di *leasing* e acquisto.

Precisa, infine, che si sarebbe arrivati alla medesima soluzione anche se: l'operazione di demo-ricostruzione fosse stata effettuata in prima persona dalla società, in tal caso non vi sarebbe alcun dubbio sul fatto che il valore dell'area sarebbe stato da quantificarsi pari al 20 per cento del prezzo d'acquisto; la società avesse ceduto il fabbricato alla società di *leasing* senza operare sullo stesso alcun intervento, non vi sarebbe stato dubbio alcuno che il valore dell'area sarebbe stato pari al 20 per cento della quota capitale finanziata; la società avesse demolito e poi ricostruito il fabbricato e quindi l'avesse ceduto con un'operazione di *lease back*, anche in questo caso il valore dell'area sarebbe stato pari al 20 per cento del prezzo di cessione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 36 del D.L. n. 223 del 2016 al comma 7 dispone 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 costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni"*.

Il successivo comma 7-bis del citato articolo 36 stabilisce che: *"Le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai"*

fabbricati strumentali in locazione finanziaria".

Nel caso in esame la società dichiara di aver posto in essere una operazione di lease-back, che ha comportato la cessione a una società di leasing per Euro XXXXX di un complesso immobiliare composto da fabbricato e aree pertinenziali e il mandato alla stessa di costruire secondo le proprie indicazioni un'officina meccanica, con l'accordo di stipulare al termine della costruzione, un contratto di leasing avente ad oggetto il nuovo fabbricato realizzato per un corrispettivo complessivo di Euro XXXXX (quota capitale finanziata Euro XXXXX).

Il corrispettivo di Euro XXXXX ricevuto dall'interpellante a seguito della cessione effettuata alla società di leasing, non rappresenta il valore dell'area bensì individua il valore dell'intero complesso immobiliare.

Nel caso in esame, quindi, attesa l'equivalenza tra l'operazione di acquisto e quella di leasing si ritiene che, in assenza di aree autonomamente acquistate, il valore non deducibile, da attribuire alla parte della quota capitale riferibile all'area, debba essere determinato ai sensi del citato comma 7 dell'articolo 36, in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)