



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 9 gennaio 2009

Oggetto: Interpello – Applicazione dell’articolo 109, comma 2, del TUIR, in relazione all’acquisizione di beni strumentali con contratti di locazione con clausola di riserva della proprietà.

La Direzione Regionale della ... ha trasmesso un’istanza di interpello, formulata ai sensi dell’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui la ALFA S.p.A. ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario ai fini delle imposte dirette della fattispecie di seguito esposta.

Quesito

La Società ALFA S.p.A. ha stipulato una serie di contratti con alcune società di diritto spagnolo finalizzati alla costruzione ed acquisizione di rimorchiatori.

Nell’istanza la società rappresenta che l’acquisizione dei rimorchiatori si realizzerà con le seguenti modalità:

- la costruzione dei rimorchiatori - che dovrebbero essere consegnati ad ALFA entro il 2009 - è commissionata ad un cantiere navale situato in Spagna;

- la costruzione dei rimorchiatori verrà finanziata dalla società istante tramite un accensione di un finanziamento con iscrizione di ipoteca sui rimorchiatori medesimi;

- la società istante cederà i rimorchiatori ad una società di leasing spagnola (BETA S.A.) ad un prezzo prefissato, esattamente corrispondente a quello lordo pattuito nei contratti di costruzione, la quale a sua volta li concederà in leasing ad un AIE (Agrupacion de Interes Economico) di diritto spagnolo;

- l'AIE consegnerà i rimorchiatori alla società istante sulla base di un contratto di locazione a scafo nudo che prevede alla scadenza una opzione di acquisto a favore di ALFA.

La società istante dichiara che il risultato ottenuto mediante l'utilizzo della suddetta "struttura finanziaria" di diritto spagnolo è del tutto analogo a quello che avrebbe ottenuto con la semplice e definitiva esecuzione del contratto di costruzione già stipulato in quanto:

- ottiene la disponibilità e la proprietà dei rimorchiatori;
- iscrivendovi ipoteca risulta, fin dall'origine, l'unico soggetto titolato a costituire i rimorchiatori quale garanzia per il finanziamento degli stessi;
- mantiene il diritto di determinare le caratteristiche tecniche dei rimorchiatori;
- restano inalterate la tempistica e l'entità delle rate da pagare.

Ciò posto, la società interpellante chiede se sia possibile iscrivere i rimorchiatori tra le immobilizzazioni materiali e di conseguenza avviare la procedura di ammortamento, fin dalla data di entrata in esercizio degli stessi, facendo riferimento al prezzo ottenuto mediante l'utilizzo della descritta "struttura", senza attendere il formale trasferimento della proprietà degli stessi.

Soluzione prospettata

La società istante ritiene che la descritta struttura contrattuale debba essere rappresentata in bilancio in base al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, iscrivendo pertanto i rimorchiatori tra le immobilizzazioni materiali ed imputando a conto economico le relative quote di ammortamento a decorrere dall'esercizio di entrata in funzione degli stessi.

Sotto il profilo fiscale, la società ritiene di non dover apportare alcuna variazione in aumento o in diminuzione al risultato d'esercizio, ritenendo che l'impostazione seguita in bilancio rilevi anche ai fini della determinazione del reddito imponibile ai fini dell'IRES.

Parere dell’Agenzia delle Entrate

Preliminarmente si sottolinea che per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, il reddito d’impresa, in base al principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato dal primo periodo dell’art. 83 del TUIR vigente, si determina apportando all’utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all’applicazione delle disposizioni fiscali contenute nella sezione I del capo II del titolo II del testo unico.

Pertanto, nel caso di specie occorre verificare se l’impostazione che l’istante ritiene corretto adottare sul piano civilistico, ossia di iscrivere i rimorchiatori tra le immobilizzazioni materiali ed imputare a conto economico le relative quote di ammortamento a decorrere dall’esercizio di entrata in funzione degli stessi, possa assumere rilievo anche ai fini della determinazione del reddito fiscale.

La società istante afferma che al momento della consegna dei rimorchiatori da parte del cantiere spagnolo, avranno contestualmente effetto gli altri contratti sottoscritti dalla stessa. Per effetto di tali contratti, come descritto nell’istanza, la società ALFA cede i rimorchiatori ad una società di leasing spagnola, la quale li concede in leasing ad un AIE, sempre di diritto spagnolo, che, a sua volta, loca “a scafo nudo” i medesimi rimorchiatori alla società ALFA. I rimorchiatori, quindi, fin dalla loro consegna rimangono sempre nella disponibilità della società ALFA, la quale, si afferma nell’istanza, ha diritto ad imporre nome e bandiera italiana ai rimorchiatori ed iscriverli nel registro delle navi in Italia.

In definitiva, la società istante afferma che utilizzerà i rimorchiatori in virtù di “*contratti di locazione a scafo nudo*”, con opzioni di acquisto e di vendita al termine degli stessi vincolanti per ambedue le parti e che gli effetti di tali contratti sono del tutto assimilabili ad una locazione con clausola di trasferimento della proprietà.

Per quanto rappresentato dall'istante, si ritiene che sotto il profilo fiscale la norma di riferimento astrattamente applicabile alla fattispecie sia l'art. 109 del TUIR, che al comma 2, lett. a), dispone che “...*le spese relative all'acquisizione di beni si considerano sostenute alla data della consegna o spedizione per i beni mobili ..., ovvero, se diversa o successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà*”.

Nel presupposto - non verificabile in sede di interpello che è strumento volto all'interpretazione della normativa tributaria e non alla qualificazione dei presupposti giuridici per l'applicazione delle norme - che effettivamente nel caso in esame la struttura contrattuale posta in essere dalle parti sia riconducibile ad una “*locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti*”, si ritiene condivisibile la soluzione prospettata dall'istante, in conformità al parere della Direzione regionale che ha trasmesso l'istanza. Con la conseguenza che, sulla base alla disposizione dell'art. 109 del testo unico sopra citata, i rimorchiatori possono ritenersi fin dalla consegna beni strumentali relativi all'impresa e, dunque, ammortizzabili anche fiscalmente al costo effettivamente sostenuto.

Al di là dei profili strettamente giuridici oggetto del presente interpello, resta impregiudicata la potestà dell'Amministrazione di valutare la complessiva operazione effettuata ai sensi e per gli effetti delle disposizioni antielusive di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

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