

SOMMARIO

Nella presente circolare tratteremo i seguenti argomenti:

- **IL TRATTAMENTO DEI BENI RESTITUITI ALLA SOCIETA' DI LEASING**

PAG. 2

IN SINTESI:

Recentemente la Corte di Giustizia UE è intervenuta fornendo il corretto trattamento IVA applicabile al contratto di “sale and lease back”, nell’ambito del quale il conduttore ha restituito il bene (immobile) alla società di leasing, successivamente ceduto a terzi.

DEFINITO IL REGIME FISCALE DEL “RENT TO BUY”

A) FONTI NORMATIVE

- Artt. 3 e 13, comma 5, DPR n. 633/72
- Sentenza Corte Giustizia UE 2.7.2015, Causa C-209/14

B) PREMESSA

Con la recente sentenza 2.7.2015, causa C-209/14, la Corte di Giustizia UE ha confermato alcuni principi manifestati in precedenza ed ha ribadito quanto segue:

- nell'ipotesi in cui il contratto di leasing relativo ad un immobile preveda:
- il trasferimento di proprietà al conduttore alla scadenza del contratto;
ovvero
- che il conduttore disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà di detto immobile, segnatamente che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale di quest'ultimo e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia identica al valore venale del bene;

l'operazione risultante da un siffatto contratto deve essere equiparata a un'operazione di acquisto di un bene di investimento;

- il principio di neutralità fiscale non osta a che, da un lato, una prestazione di leasing relativa a beni immobili e, dall'altro, la cessione di tali beni immobili a un terzo (rispetto al contratto di leasing), formino oggetto di una distinta imposizione ai fini IVA, nei limiti in cui tali operazioni non possono essere considerate come una prestazione unica, la cui valutazione è rimessa al Giudice del rinvio.

Nel procedimento in esame è stato chiesto se, ai sensi dell'art. 90, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE, la restituzione al locatore di un bene immobile oggetto di leasing (c.d. lease back) costituisca un caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione del prezzo.

Secondo la Corte UE, il citato art. 90 obbliga alla riduzione della base imponibile e, conseguentemente, dell'IVA dovuta dal fornitore tutte le volte in cui, successivamente alla conclusione dell'operazione, questi non percepisca una parte o la totalità del corrispettivo pattuito.

Pertanto, **in un contratto di sale and lease back, il fornitore non può ridurre la base imponibile qualora abbia percepito la totalità dei pagamenti** “come contropartita della prestazione che ha fornito ovvero allorchè, senza che il contratto sia stato risolto o annullato, il beneficiario di tale prestazione non è più debitore ... del prezzo convenuto”.

C) IL FATTO OGGETTO DELLA CAUSA C-209/14

La questione pregiudiziale riguarda(va) 2 società slovene: Alfa (locatore) e Beta (locatario). Con 2 contratti di compravendita, Alfa aveva acquistato da Beta la proprietà di alcuni immobili e con altrettanti contratti di leasing aveva simultaneamente dato in locazione gli stessi immobili a Beta.

I contratti di leasing prevedevano che, prima del termine di scadenza, Beta dovesse optare per una delle seguenti 3 alternative:

1. prorogare la durata dei contratti;
2. restituire gli immobili alla proprietaria;
3. esercitare l’opzione di acquisto, versando, in tale ultimo caso, le rate di cui era debitrice nei confronti di Alfa.

Alfa aveva versato all’Erario l’IVA relativa all’importo fatturato a Beta, pari al totale delle rate mensili, maggiorate delle opzioni di acquisto. Tuttavia, allo scadere dei contratti di leasing, non avendo effettuato il pagamento di tutte le rate:

- Beta aveva restituito gli immobili ad Alfa, in esecuzione delle previsioni contrattuali;
- Alfa aveva venduto a terzi gli immobili e rimborsato a Beta la plusvalenza ottenuta dalla cessione, decurtata dell’importo delle opzioni di riacquisto, emettendo note di credito con IVA.

D) LE QUESTIONI SOLLEVATE DAL GIUDICE SLOVENO

Le Autorità fiscali slovene, ritenendo non vi fosse stato alcun recesso e la restituzione dell’immobile non potesse considerarsi un “reso” che riducesse la base imponibile, hanno respinto la domanda di Alfa di ridurre l’importo dell’IVA versata in occasione della stipula del contratto. Alfa ha conseguentemente instaurato un contenzioso. Il Giudice locale ha rimesso le seguenti 3 questioni pregiudiziali alla Corte UE:

1. se l’art. 90, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE debba essere interpretato nel senso che la restituzione del bene oggetto di leasing (bene immobile) a causa del mancato pagamento delle obbligazioni del conduttore, nel possesso del locatore in vista della successiva vendita e compensazione del contratto

di leasing, sebbene avvenga dopo la scadenza di tutte le rate del leasing, configuri una fattispecie di “annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale” successivo alla cessione, per cui la base imponibile va debitamente ridotta;

2. se gli artt. 2, par. 1, 14 e 24, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE, debbano essere interpretati nel senso che l’importo delle opzioni di acquisto debba essere considerato come corrispettivo dell’esecuzione del contratto e cessione di beni e in quanto tale assoggettato all’IVA;

3. qualora, in risposta alla seconda questione, si ritenesse che si tratti del corrispettivo per la cessione di beni e l’esecuzione del contratto, allora si porrebbe la successiva questione se il principio di neutralità dell’IVA osti a che il locatore abbia pagato due volte l’IVA a valle, ovvero una prima volta in occasione della conclusione del contratto di leasing finanziario e una seconda volta a causa del mancato pagamento delle obbligazioni del conduttore alla (successiva) vendita del bene immobile ad un terzo, visto che l’onere dell’IVA derivante dalla seconda cessione è gravato sul conduttore con il rendiconto finale.

E) LA SENTENZA 2.7.2015, CAUSA C-209/14

I Giudici comunitari hanno invertito le risposte, dando precedenza alla seconda questione, affermando che la Direttiva n. 2006/112/CE va interpretata nel senso che una prestazione di leasing, come quella del procedimento in esame, costituisce una cessione di beni e non una prestazione di servizi qualora il contratto di leasing relativo ad un immobile preveda:

- alla scadenza, il trasferimento della proprietà del bene al conduttore o il trasferimento in capo a quest’ultimo della maggior parte dei rischi e benefici inerenti la proprietà legale dello stesso;
- un ammontare complessivo delle rate praticamente identico al valore venale del bene.

Secondo i Giudici, pertanto, il contratto di leasing così definito è da ricondurre ad una cessione di beni.

In ordine alla prima questione pregiudiziale, i Giudici si sono chiesti se la restituzione al locatore di un bene immobile oggetto di leasing costituisca un caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione del prezzo ai sensi dell’art. 90, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE.

Secondo i Giudici comunitari, la citata disposizione obbliga alla riduzione della base imponibile e, conseguentemente, dell’IVA dovuta dal fornitore tutte le volte in cui, successivamente alla conclusione dell’operazione, questi non percepisca una parte o la totalità del corrispettivo pattuito.

Per la Corte UE, quindi, la citata disposizione deve essere interpretata nel senso che essa non consente ad un soggetto passivo di ridurre **la base imponibile**

“allorché quest’ultimo ha effettivamente percepito la totalità dei pagamenti come contropartita della prestazione che ha fornito ovvero allorché, senza che il contratto sia stato risolto o annullato, l’altra parte contrattuale non è più debitrice, nei confronti del soggetto passivo, del prezzo convenuto”.

In ultimo, con la terza questione (se “il principio di neutralità dell’IVA osta a che un soggetto passivo versi l’imposta per lo stesso bene sia al momento della conclusione dell’originario contratto di leasing sia nuovamente all’atto della cessione ad una terza parte a seguito della mancata completa esecuzione dell’originario contratto di leasing”), la Corte rimette la valutazione al Giudice del rinvio, fornendogli però la seguente importante indicazione: il principio di neutralità fiscale deve essere interpretato nel senso che esso

*“non osta a che, da un lato, una **prestazione di leasing** relativa a beni immobili e, dall’altro, la **cessione di tali beni immobili** a un terzo (rispetto al contratto di leasing), formino oggetto di una **distinta imposizione ai fini dell’imposta sul valore aggiunto**, nei limiti in cui tali operazioni non possono essere considerate come una prestazione unica, il che deve essere valutato dal giudice del rinvio”.*

F) IL LEASING E LA NORMATIVA NAZIONALE

Come specificato dall’Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 4.7.2008, n. 278/E, il leasing è uno schema contrattuale “atipico”, che presenta molteplici varianti in grado di caratterizzarlo, la cui causa giuridica è individuabile nell’interazione tra differenti schemi contrattuali (ad esempio, funzione di scambio o di fornitura e di finanziamento). Ai fini IVA sono considerati prestazioni di servizi i canoni corrisposti nei contratti di leasing per i quali il soggetto concedente è tenuto ad applicare l’imposta provvedendo all’emissione della fattura, in corrispondenza di ognuno dei pagamenti periodici del canone.

Poiché con un contratto di leasing si tende a realizzare un **effetto equivalente all’acquisto** del bene, **l’aliquota da applicare** è quella che sarebbe applicabile in caso **di cessione dei beni concessi in leasing**. La stessa aliquota (ordinaria o ridotta) si rende applicabile all’atto dell’eventuale cessione che si concretizza con la facoltà del riscatto esercitabile alla scadenza contrattuale.

Qualora, invece, la **cessione del bene non sia soggetta ad imposta** (ad esempio, leasing di un terreno non edificabile) ai singoli canoni è applicabile l’aliquota ordinaria, mentre il corrispettivo del riscatto resta fuori campo IVA ed è assoggettato ad imposta di registro.

Va evidenziato che, dopo un periodo di contestazione fiscale, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto pienamente legittime le operazioni di lease back (CM 30.11.2000, n. 218/E), le quali vanno così regolate:

1. la società di leasing che acquista l'immobile dall'impresa futura utilizzatrice può detrarre l'IVA sul prezzo di acquisto del bene successivamente concesso in locazione finanziaria;
2. i canoni relativi alla conseguente locazione finanziaria sono soggetti ad IVA con diritto alla detrazione da parte dell'impresa prima cedente ed ora utilizzatrice dell'immobile;
3. l'eventuale riscatto del bene è anch'esso un'operazione imponibile con diritto alla detrazione.

Tuttavia, la Cassazione, con una datata sentenza (15.10.2001, n. 2549), ha negato la liceità, ai fini fiscali, dei contratti di sale and lease back ove un'impresa che utilizza un bene in leasing cede lo stesso ad una terza società di leasing la quale, a propria volta, lo riconcede in locazione finanziaria alla stessa impresa. La motivazione della sentenza trovava fondamento nell'art. 10, Direttiva n. 77/388/CEE.

Per maggiori informazioni e assistenza

CONTATTATECI <http://www.studiobusani.it/it/consulenza-online.html>

Studio Busani