

Risposta n. 495/2021

OGGETTO: Contratto di leasing avente ad oggetto un elicottero - detraibilità dell'IVA assolta sui canoni di locazione finanziaria e su operazioni specificamente individuate relative al velivolo

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

QUESITO

ALFA S.r.l. (di seguito, "Istante" o "Società") riferisce di essere stata costituita il (...) da BETA S.r.l. per svolgere l'attività di noleggio di:

- mezzi di trasporto aereo (aeroplani, elicotteri ed aeromobili in genere e materiali aeronautici);

- autovetture e altri autoveicoli leggeri e autocarri, motrici, rimorchi e mezzi pesanti;

- motocicli, biciclette e altre attrezzature sportive e ricreative (compresi sci, deltaplani e ultraleggeri);

oltre ad altre attività a esse connesse, quali:

- la compravendita, la permuta, la concessione in uso, l'usufrutto, la locazione e il commercio dei beni di cui ai punti precedenti, le loro parti o materiali e accessori a essi inerenti;

- la manutenzione, riparazione, revisione e collaudo dei beni di cui ai punti

precedenti e, quindi, il commercio di materiali inerenti tale attività.

L'Istante riferisce, altresì, che BETA S.r.l è una società *holding*, già titolare:

- del 100 per cento del capitale sociale di GAMMA S.r.l, attiva nel settore alberghiero;

- del 10 per cento del capitale sociale di DELTA S.r.l, anch'essa operante nell'attività alberghiera.

La costituzione della Società è stata motivata - afferma l'Istante - dalla volontà di creare un veicolo dedicato all'acquisizione della disponibilità di mezzi di trasporto (aeromobili, automezzi, motoslitte, etc.) destinati a essere impiegati, a mezzo di contratti onerosi di locazione (e anche di pubblicità):

"a) sia a favore delle società del gruppo:

- sia la stessa controllante BETA S.r.l;

- sia le società consociate attive nel settore alberghiero;

b) sia a favore di terzi (anche persone fisiche)".

L'Istante fa presente che allo stato attuale ha la disponibilità, mediante un contratto di locazione finanziaria, dell'elicottero "Airbus (...)" (di seguito, "l'elicottero"), che può mettere a disposizione di terzi.

La Società riferisce, inoltre, di aver avviato l'attività mediante contratti di locazione di aeromobile (con la formula XXX), stipulati a decorrere da gennaio 2021, mediante i quali l'elicottero è locato a:

- BETA S.r.l.;

- GAMMA S.r.l.;

- per utilizzi personali e della famiglia del Sig. YYY ZZZ.

Nel corso del 2021, l'Istante afferma di aver acquistato 2 motoslitte, destinate ad essere oggetto di locazione a soggetti terzi, tra i quali IOTA S.r.l.

A oggi, è in corso di perfezionamento, anche il contratto di pubblicità con GAMMA S.r.l.

Con riferimento alla disciplina IVA, l'Istante riferisce di non aderire alla

procedura della liquidazione IVA di gruppo ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA") né intende optare, in futuro, per tale regime.

Tanto premesso, la Società chiede chiarimenti in merito alla disciplina della detrazione IVA di cui all'articolo 19-*bis*1, comma 1, lett. *a*), del Decreto IVA, con riferimento all'acquisizione della disponibilità dell'elicottero e al suo utilizzo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante è dell'avviso che l'elicottero di cui ha ottenuto la disponibilità mediante *leasing* sia da considerarsi come un bene strumentale esclusivamente utilizzato nell'attività propria dell'impresa, atteso che lo stesso è impiegato nell'attività di locazione che rientra nel suo oggetto sociale.

Per tale motivo, la Società ritiene di poter detrarre l'imposta:

- corrisposta sui canoni di *leasing*;
- relativa ai costi afferenti i servizi di cui al comma 3 dell'articolo 16 del Decreto IVA e a quelli di impiego, custodia, manutenzione e riparazione, relativi all'elicottero;
- relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati a tale mezzo, fermo restando che, in applicazione dell'articolo 19-*bis* 1 del Decreto IVA, rimarrà del tutto indetraibile, in capo alle società locatarie del velivolo, l'IVA corrisposta alla Società sui corrispettivi della locazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *a*), del Decreto IVA stabilisce che "*l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di aeromobili e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come*

strumentali nell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni".

In proposito, si osserva che la Circolare n. 8/E del 13 marzo 2008, al paragrafo 6.1, chiarisce che l'imposta relativa alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 del Decreto IVA - tra cui, rientrano quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria relativi a aeromobili - è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti beni. Per effetto di tale disposizione, quindi, l'acquisto di aeromobili mediante contratti di *leasing* è equiparato, ai fini della detrazione IVA, all'acquisizione tramite compravendita.

Ciò premesso, ai sensi dell'articolo 19-*bis*1, lettere *a)* e *d)*, del Decreto IVA, per gli esercenti attività di impresa l'imposta assolta sull'acquisto di aeromobili, dei loro componenti e ricambi nonché l'IVA relativa alle prestazioni dell'articolo 16, comma 3, del medesimo Decreto, e a quelle di custodia, manutenzione, riparazione ed impiego, sempre riferite a tali beni, è detraibile alternativamente se detti beni o servizi:

- formano oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Ciò trova conferma nelle circolari n. 37/E del 13 febbraio 1997 e n. 48/E del 10 febbraio 1998, secondo cui si considerano "*utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa*" quei veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano noleggi) (cfr. anche Risoluzione n. 177/E del 23 luglio 2007).

In particolare, per "*beni oggetto dell'attività propria dell'impresa*" devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria, etc.), mentre, per "*beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività propria*" vanno intesi quelli impiegati esclusivamente come mezzo per l'esercizio di detta attività e, pertanto, diversamente

dai primi, inidonei, come tali, a qualificare la natura dell'attività svolta (cfr. Risposta n. 165 del 2020).

Sul punto, inoltre, si ritengono ancora validi i chiarimenti forniti con la circolare n. 25 del 3 agosto 1979, in cui si precisa che per "*attività propria dell'impresa*" si deve ritenere quella che normalmente e abitualmente viene esercitata dall'imprenditore e non, quindi, quella svolta in maniera occasionale o, comunque, di scarsa rilevanza nell'ambito dell'impresa.

Rientra nella nozione di attività "propria" d'impresa non solo l'attività che tipicamente esprime il raggiungimento del fine economico dell'impresa, come definito nell'atto costitutivo, ma anche l'attività ulteriore ad esso legata da un nesso funzionale e non occasionale, né meramente accessorio e strumentale, rilevante per determinare il volume di affari dell'impresa nel periodo d'imposta considerato. (cfr. Risoluzione n. 168/E del 4 giugno 2002).

In altri termini, sul piano fiscale, è considerata attività propria ogni attività svolta dall'imprenditore, finalizzata al raggiungimento dello scopo sociale, esercitata sistematicamente e non sporadicamente. Ciò significa che non è sufficiente il mero dato formale risultante dall'atto costitutivo a qualificare una attività quale "*attività propria dell'impresa*", essendo necessario verificare che si è in presenza di un'attività effettivamente svolta.

Con riferimento al concetto di beni strumentali all'attività propria dell'impresa, sono tali i beni senza i quali l'attività non può essere svolta (cfr. Circolare n. 37/E del 1997), ossia quelli che consentono di conseguire i ricavi caratteristici.

Tanto premesso, con riferimento al caso oggetto di interpello, occorre dunque verificare se il noleggio e la locazione di mezzi di trasporto costituiscono, per la Società, un'attività propria, per il cui svolgimento paga dei canoni di locazione finanziaria che gli consentono di acquisire la disponibilità di questi mezzi, oppure se i mezzi da dare a noleggio rappresentano beni strumentali all'attività stessa.

Quando infatti un'impresa ha per oggetto il commercio o il noleggio a terzi di

aeromobili, tali beni sono l'oggetto dell'attività propria dell'impresa, mentre, se trattasi, ad esempio, di una compagnia aerea che effettua servizi di trasporto di merci o persone, quegli stessi beni rientrano nel novero dei quelli utilizzati come beni strumentali.

Nel caso di specie, dalla visura camerale emerge che la Società ha per oggetto sociale, fra l'altro, "*lo svolgimento, in Italia e all'estero, delle seguenti attività: - il noleggio di mezzi di trasporto aereo, quali aeroplani, elicotteri ed aeromobili in genere e materiali aeronautici*" nonché l'esercizio di manutenzione, riparazione, revisione e collaudo di detti beni e quindi il commercio di materiali inerenti tali attività.

Gli elicotteri e gli altri velivoli sono, dunque, beni utilizzati dall'Istante per l'esercizio della propria attività imprenditoriale e per il raggiungimento del proprio oggetto sociale con conseguente possibilità per la Società di detrarre - ai sensi dell'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettere *a)* e *d)*, del Decreto IVA - l'imposta dalla stessa assolta sui canoni di *leasing* e sulle operazioni specificamente individuate relative all'elicottero (*i.e.* acquisto di componenti, ricambi, carburante, custodia, manutenzione, riparazione e impiego). Ciò a condizione che la locazione di aeromobili, a prescindere dal dato formale risultante dallo statuto o dall'atto costitutivo, sia un'attività effettivamente esercitata dall'Istante in modo sistematico.

Naturalmente, la verifica di tale condizione implica valutazioni di fatto non esperibili in sede di interpello.

Ad ogni buon fine, si ricorda che la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti in relazione alle operazioni sopra descritte è riconosciuta se l'attività svolta dalla Società non è riconducibile fra quelle escluse da IVA, ossia fra quelle che il legislatore non considera attività commerciali con conseguente venir meno della soggettività passiva d'imposta.

In particolare, per l'articolo 4, quinto comma, lettera *a)*, del Decreto IVA non sono considerate attività commerciali "*(...) il possesso e la gestione di (...) aeromobili*

da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato,(...), da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni (...), ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni;".

L'esclusione della soggettività d'imposta comporta che le operazioni effettuate dai suddetti enti e società sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA con conseguente venir meno in capo agli stessi del diritto a detrarre l'IVA da loro assolta per l'acquisto dei beni e servizi a essi destinati (cfr. articolo 19, comma 2, del Decreto IVA e Circolare n. 108/E-72905 del 24 maggio 2000).

In tale contesto è attribuito particolare rilievo alla determinazione del corrispettivo della prestazione resa dalla società al socio: se infatti l'ammontare del corrispettivo è pari al valore normale, non viene meno il carattere commerciale dell'attività stessa. La norma antielusiva si fonda, pertanto, su due presupposti:

1. il godimento personale del bene o dell'impianto, posseduto e gestito dalla società, da parte del socio;
2. il conseguimento di detto godimento gratuitamente o ad un valore inferiore a quello normale.

Al riguardo, suscita perplessità la circostanza che il sig. YYY ZZZ sia Presidente del Consiglio di Amministrazione e amministratore delegato della Società, nonché "*rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore*" di BETA S.r.l. e di GAMMA S.r.l., sub-conduttrici/clienti dell'Istante. Il Sig. YYY ZZZ è, peraltro, egli stesso sub-conduttore dell'elicottero in base ad apposito contratto di locazione.

Resta inteso che la ricorrenza dei presupposti per l'applicazione alla fattispecie in esame dell'articolo 4, quinto comma, lettera *a)*, del Decreto IVA implica valutazioni di fatto che esulano dalle prerogative dell'interpello, con riferimento alle quali resta comunque impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione

finanziaria.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)