

RISOLUZIONE N.379/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 17 dicembre 2007

I

Oggetto: Istanza di interpello 2007 – Rateizzazione della plusvalenza realizzata dalla vendita di beni precedentemente posseduti in locazione finanziaria - Articolo 86, comma 4 del TUIR - ALFA SRL.

Con l'istanza di interpello in esame è stato esposto il seguente

Quesito

La ALFA SRL (di seguito, in breve, la “Società”) ha stipulato, in data 2002, un contratto di locazione finanziaria su un'imbarcazione. Il contribuente intende riscattare la proprietà dell'imbarcazione e successivamente procedere alla sua vendita.

Ciò premesso, la Società chiede se sia possibile rateizzare l'eventuale plusvalenza realizzata dalla cessione dell'imbarcazione, così come previsto al quarto comma dell'articolo 86 del TUIR.

Soluzione interpretativa prospettata

La società ritiene che nel caso di cessione dell'imbarcazione - considerata bene strumentale all'attività - l'eventuale plusvalenza realizzata possa fruire della rateizzazione prevista per i beni “*posseduti per un periodo non inferiore a tre anni*” dal comma 4 dell'articolo 86 del TUIR.

Nel verificare il possesso triennale del bene, il contribuente ritiene rilevante anche il periodo in cui l'imbarcazione è posseduta in locazione finanziaria. Ciò si evince sia dal tenore letterale della norma - che fa riferimento al possesso dei beni - sia dalla sostanziale equivalenza tra l'acquisto in proprietà e l'acquisto in leasing del bene.

Parere dell'Agenzia

In via preliminare si evidenzia il contenuto dell'articolo 164 del TUIR che stabilisce dei limiti di deduzione per le spese e gli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

Con particolare riferimento alle imbarcazioni da diporto, il comma 1, lettera a), n. 1) del medesimo articolo 164 stabilisce che qualora siano destinate ad essere utilizzate esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa le relative spese e gli altri componenti negativi sono deducibili integralmente dalla base imponibile IRES.

Al riguardo, è stato precisato che si considerano “*utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa*” i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata. Rientrano, ad esempio, nella fattispecie in esame le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse ovvero gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione (cfr. risoluzione n. 59/E del 23 marzo 2007; circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007; circolare n. 48/E del 10 febbraio 1998; circolare n. 37/E del 13 febbraio 1997).

In assenza del predetto utilizzo esclusivo, non è consentita la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di reddito relativi all'imbarcazione, considerato che la successiva lettera b) del medesimo comma 1 dell'articolo 164 riconosce una deducibilità parziale per l'utilizzo promiscuo del bene

esclusivamente con riferimento *“alle autovetture e autocaravan (...), ai ciclomotori e motocicli (...)*”.

Ciò premesso, occorre evidenziare che il successivo comma 2 dell'articolo 164 del TUIR stabilisce che *“ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato”*.

Pertanto, per un'imbarcazione da diporto non utilizzata esclusivamente come bene strumentale - così come appare nel caso in esame - sono:

- 1) indeducibili le spese e degli altri componenti negativi di reddito (ivi compresi gli ammortamenti);
- 2) irrilevanti le eventuali plusvalenze o minusvalenze realizzate, dal momento che il rapporto tra ammortamento fiscalmente dedotto e ammortamento effettuato è pari a zero.

Ne deriva che la richiesta del contribuente di poter rateizzare, ai sensi del comma 4 dell'articolo 86 del TUIR, l'eventuale plusvalenza realizzata dalla cessione dell'imbarcazione non può essere condivisa, considerato che nel caso in esame la predetta plusvalenza è, ai sensi del citato comma 2 dell'articolo 164 del TUIR, fiscalmente irrilevante.

Il quesito del contribuente assume rilevanza, quindi, esclusivamente nei casi in cui l'imbarcazione costituisca un veicolo senza il quale l'attività stessa non può essere esercitata. In tal caso, la plusvalenza è rilevante ai fini IRES e può concorrere al reddito secondo le modalità previste nel citato comma 4 dell'articolo 86.

Tale ultima disposizione stabilisce che *“le plusvalenze realizzate (...) concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni (...) in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto”*.

Al riguardo, si ritiene rilevante - ai fini della verifica del possesso triennale- non solo il periodo in cui il bene è posseduto in proprietà ma anche quello in cui la detenzione derivi da un contratto di locazione finanziaria.

Tale ultima affermazione si giustifica nella necessità di assicurare un trattamento coerente con il criterio di tendenziale equivalenza tra l'acquisizione del bene in proprio e quella effettuata con un contratto di locazione finanziaria ovvero di *“assicurare nel tempo, in relazione alle mutevoli condizioni di mercato, la necessaria neutralità fiscale della scelta aziendale tra acquisizione dei beni in proprietà e in leasing”* (cfr. relazione ministeriale al decreto legge n. 414 del 1989; circolare n. 90/E del 17 gennaio 2001; risoluzione n. 27/E del 25 febbraio 2005; risoluzione n. 69/E del 10 maggio 2004; risoluzione n. 19/E del 23 febbraio 2004).

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale ..., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.