

Alessandro Albicini Stefano Leardini

I BENI IMMOBILI STRUMENTALI NEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Il presente studio ha lo scopo di illustrare il concetto di bene immobile strumentale, così come delineato dalle disposizioni contenute nella nuova legislazione fiscale (D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917), evidenziando in particolar modo i punti di dissonanza interpretativa rispetto alla disciplina del previgente D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597.

Preliminarmente pare opportuno riassumere gli orientamenti giurisprudenziali e le posizioni dottrinali emersi con riferimento all'ambito definitorio della locuzione «bene strumentale», desunta dall'art. 40 del D.P.R. n. 597/1973.

Concetto di bene immobile strumentale nel D.P.R. n. 597

Come è noto l'art. 40 del D.P.R. n. 597, recante la rubrica «Immobili adibiti ad attività commerciali», disponeva testualmente che: «I redditi degli immobili che costituiscono beni strumentali per l'esercizio d'impresе commerciali da parte del loro possessore o da parte del soggetto cui sono imputabili i redditi del possessore a norma dell'art. 4, (relativo a «redditi altrui» abrogato con effetto 1° gennaio 1975 dall'art. 27, 2° comma, legge 2 dicembre 1975 n. 576) e quelli degli immobili posseduti da società in nome collettivo e in accomandita semplice, non sono considerati redditi fondiari e concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa».

In questa fase della trattazione, si deve precisare che un cespite sarà idoneo a generare reddito fondiario, finché sia suscettibile di produrre un reddito autonomo, conformemente alla propria natura. Ciò significa che quando esso concorra, in virtù della sua destinazione specifica, con altri fattori della produzione alla formazione di un reddito di natura diversa (d'impresa, come nella situazione da noi esaminata) esso perde la suddetta caratteristica, dovendo essere considerato strumentale rispetto alla produzione del reddito diverso.

Il concetto così come chiarito deve intendersi presupposto di riferimento per ogni successiva nostra considerazione.

La norma in oggetto è stata più volte esaminata in sede giurisprudenziale, senza tuttavia pervenire ad un'univoca delimitazione interpretativa del concetto di strumentalità.

Si è ritenuto che il disposto di cui all'art. 40 D.P.R. n. 597 comportasse una presunzione assoluta di «strumentalità» relativamente agli immobili posseduti dalle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, «in armonia con l'ormai pacifica opinione che ravvisa sempre un'attività d'impresa in quella posta in essere

da tali società» (v. decisione Comm. Trib. I grado di Milano, del 14 febbraio 1977 n. 678).

Tale presunzione valevole per gli enti sociali prima indicati traeva il proprio fondamento nell'art. 6, ultimo comma, del D.P.R. n. 597, in base al quale i redditi di tali tipi di società assumono sempre natura di redditi d'impresa, quale che sia la fonte di provenienza o l'oggetto sociale.

L'Amministrazione finanziaria (circ. n. 7/1496 del 30 aprile 1977, Min. fin. Dir. gen. imposte) estendeva tale presunzione a tutte le altre società soggette all'IRPEG ed agli enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, per effetto del richiamo contenuto nell'art. 5, secondo comma, del D.P.R. n. 598/1973.

La giurisprudenza (decisione Comm. Trib. Centr., sez. XXII del 17 gennaio 1979 n. 516; decisione Comm. Trib. Centr. sez. V, del 28 marzo 1980 n. 3886) aveva puntualizzato che la strumentalità come definita dall'art. 40 doveva essere considerata in senso più ampio rispetto al valore esegetico attribuito alla locuzione in argomento, come individuata dall'art. 72 del testo unico n. 645/1958, che presupponeva la destinazione «specifica» dell'immobile all'esercizio dell'attività commerciale, condizione questa non espressamente contemplata dall'art. 40 del D.P.R. n. 597.

La strumentalità veniva confermata, anche nel caso di concessione in locazione a terzi. Infatti (v. decisione Comm. Trib. Centr. sez. V del 28 marzo 1980 n. 3886) la circostanza che gli immobili venissero locati era completamente irrilevante ai fini dell'applicabilità dell'art. 40, attesa che la suddetta norma richiedeva soltanto che gli immobili fossero giuridicamente posseduti dalla società. Pertanto considerato che in conformità alla norma di cui all'art. 1140 del codice civile, 2° comma, «si può possedere direttamente o per mezzo di altra persona che ha la detenzione delle cose», anche nel caso di locazione il possesso ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 40 D.P.R. n. 597 permane in capo al proprietario, mentre il conduttore è un semplice detentore.

Aderendo alla tesi in commento si affermava la presunzione assoluta di strumentalità per tutti i beni di cui la società avesse la titolarità giuridica, considerato che «tutti i beni posseduti da società commerciali sono, per definizione, finalizzati al conseguimento dell'oggetto sociale, senza necessità di distinguere, come per le persone fisiche, fra immobili adibiti ad attività commerciali e non: pertanto il reddito di qualsiasi bene immobile, anche civile, concorre a formare il reddito fondiario» (cfr. Comm. Trib. I grado, sez. I, di Casal Monferrato, decisione 14 novembre 1977).

Le opinioni ora commentate venivano rovesciate e, a nostro avviso, a giusta ragione, da più meditati indirizzi giurisprudenziali emersi presso i gradi più elevati delle corti di merito e di legittimità.

In primo luogo veniva rigettata la presunzione assoluta di strumentalità per gli immobili posseduti dalle società commerciali. In particolare veniva affermato che «la strumentalità degli immobili deve effettivamente sussistere ed essere verificata caso per caso non solo per gli immobili dell'impresa commerciale del singolo contribuente, ma anche per quelli posseduti da organismi di carattere collettivo» (cfr. Comm. Trib. Centr. sez. XXII del 18 marzo 1981 n. 3324-ter). Ciò significava che il mero possesso dell'immobile in capo alle suddette entità soggettive non è indice rivelatore di una presunzione *iuris et de iure* di strumentalità dell'

immobile stesso. D'altronde il contenuto della disposizione di cui all'articolo in esame presuppone la effettiva destinazione degli immobili ad un'attività d'ordine commerciale, come individuata dall'art. 2195 cod. civ. Qualora si pervenisse ad una considerazione diametralmente antitetica a quelle dianzi esposte, ci si chiede che senso poteva assumere il disposto del quinto comma dell'art. 4 del D.P.R. n. 599/1973, relativo all'applicazione separata dell'ILOR sui redditi fondiari.

Superato il fragile schermo interpretativo della presunzione assoluta di strumentalità, si affermava (cfr. Comm. Trib. Centr., sez. XXII del 24 gennaio 1979 n. 1140) l'assunto in base al quale la strumentalità doveva essere adeguatamente provata, in relazione all'idoneità tecnico-fisica dei beni per le finalità commerciali cui sono naturalmente ma non necessariamente destinati.

Quindi sono gli immobili potenzialmente idonei a generare un reddito in correlazione con l'attività imprenditoriale, poiché ad essa adibiti, soddisfano i requisiti richiesti dalla legge riferendosi al presupposto di strumentalità (cfr. Corte di cassazione, sez. I civ., 2 luglio 1981 sentenza n. 4288).

Sul punto in argomento autorevole dottrina (E. Potito: *L'ordinamento tributario Italiano*, pag. 253) rinveniva la strumentalità del bene nella presenza di due requisiti: uno intrinseco (susceptibilità del cespite ad essere adibito, in ordine alle sue caratteristiche strutturali, ad una destinazione commerciale); l'altro estrinseco (destinazione di fatto del bene stesso all'esercizio dell'attività commerciale da parte del suo possessore).

Conclusivamente si riporta la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria (cfr. Ris. 24 gennaio 1979 n. 9/553).

A tale riguardo il riconoscimento del carattere strumentale del bene era subordinato alla sussistenza dei singoli requisiti:

- 1) esistenza di un rapporto di ineranza del bene alla specifica attività dell'impresa;
- 2) effettiva utilizzazione dei beni al processo economico-produttivo dell'impresa;
- 3) comprovabilità della strumentalità del bene sulla base del registro dei beni ammortizzabili, di cui all'art. 16 D.P.R. n. 600/1973.

Le osservazioni ministeriali e dottrinali come da ultimo riportate, trovano la nostra totale adesione.

I beni strumentali nel testo unico

L'art. 40, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 — testo unico delle imposte dirette — dispone testualmente: «Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni».

E ancora il secondo comma: «Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato».

La formulazione del presente articolo si basa sostanzialmente sulle disposizioni

dell'art. 72 del vecchio testo unico delle imposte dirette il quale testualmente recitava: «Le costruzioni destinate specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione non sono soggette all'imposta, con le loro pertinenze, se il possessore esercita direttamente l'attività cui la costruzione è destinata». La norma era improntata al principio della inscindibilità del reddito mobiliare, alla formazione del quale concorrevano, nella specie, la costruzione (o l'immobile) come qualsiasi altro bene strumentale.

Tale ultima disposizione recepiva sostanzialmente il contenuto dell'art. 28, 3° comma, della legge 8 giugno 1936 n. 1231, superando la distinzione tra opifici industriali (considerando tali «tutte le costruzioni specialmente destinate all'industria») e fabbricati assimilati (cfr. art. 5 legge 26 gennaio 1865 n. 2136; art. 3 del Regolamento 24 agosto 1877 n. 4024).

Giova inoltre rilevare che la locazione «immobili destinati specificamente all'esercizio di imprese commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione» è trasfusa nell'art. 11 del D.P.R. 1° dicembre 1949 n. 1142, relativo al Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio ed in materia di INVIM, nell'art. 25, 2° comma, lettera d) del D.P.R. n. 643/1972.

Nostre considerazioni

Assunto pacifico che sembra emergere dalle disposizioni in commento è che la strumentalità del bene è garantita in tutti i casi in cui il fabbricato sia destinato di fatto all'esercizio di attività commerciali, purché l'attività sia esercitata dal possessore a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale.

Come sottolineato in dottrina (v. B. Cocivera, *Guida alla nuova disciplina delle imposte dirette*, pag. 292) i maggiori problemi sorgono su come valutare gli immobili destinati dall'imprenditore all'attività commerciale in una fase successiva alla loro costruzione. Infatti l'orientamento amministrativo in certi casi assume particolare rigore, delimitando la natura di beni strumentali a quei cespiti sorti per le specifiche esigenze delle società commerciali proprietarie di beni e a tali finalità destinati (cfr. Comm. Centr. 5 dicembre 1958 n. 10647).

Tuttavia si consolidò un orientamento più liberale (v. Comm. Centr. sez. I, 23 marzo 1953 n. 46170 in «Giur. imp. dir. 1954», p. 143, n. 309) volta a considerare strumentali, non solo gli immobili costruiti sin dall'origine con tale destinazione, ma anche quando ci si riferiva a fabbricati adibiti a tale scopo successivamente alla loro costruzione, purché in tal caso non potessero essere nuovamente destinati ad altro uso senza radicali trasformazioni.

Sono conseguentemente stati considerati tali:

— i vani terreni destinati con l'installazione di bancone e sportelli a sedi di banca (Comm. Centr. 27 febbraio 1940, n. 22992 in «Giur. imp. dir.» 194, p. 203);

— un'autorimessa pubblica, se non suscettibile di altra destinazione senza radicali trasformazioni (Comm. Centr. 9 maggio 1962, n. 58760 in «Imp. dir. er.» 1963, p. 760);

— i locali destinati successivamente alla loro costruzione a negozi e di generi di abbigliamento, purché non trasformabili ad uso di abitazione senza radicale trasformazione (Comm. Centr. 15 novembre 1963, n. 61402);

- i fabbricati destinati all'abitazione di operai (Comm. Centr. 10 gennaio 1958, n. 168, in «Boll. trib.» 1959, p. 1319);
- l'abitazione del dirigente (Comm. Centr. Sez. un. 22 febbraio 1933, in «Giur. imp. dir.» 1933, p. 173);
- l'alloggio al portiere (Comm. Centr. 7 giugno 1932, n. 38081 in «Giur. imp. dir.», 1932, p. 250);
- i capannoni adibiti a deposito e lavorazione di legname (Comm. Centr. 7 giugno 1958, n. 6066).

Alla luce delle esemplificazioni sopradelineate, si ricava che la nozione di strumentalità si riferisce al bene inserito nella dotazione patrimoniale dell'imprenditore e che se utilizzato per finalità estranee a quelle imprenditoriali, conserva la suddetta caratteristica, salvo i casi in cui tale entità soggettiva venga snaturata previo l'apporto di «radicali trasformazioni».

Le trasformazioni cui si è riferito il legislatore attengono a tutti questi interventi di ordine tecnico e materiale (ammodernamenti, ristrutturazioni, riattazione, innovazioni tecnologiche) che mutano la destinazione originaria del bene.

Dalla lettera della norma riteniamo di desumere la nozione di bene «oggettivamente strumentale» in presenza di un immobile che, anche se oggetto di un negozio di locazione o di comodato ovvero non utilizzato, mantenga la sua natura originaria e, come tale, può continuare ad essere ammortizzato.

Tale assunto trova conforto anche nella Relazione ministeriale del testo unico.

Infatti relativamente all'art. 67, ottavo comma pertinente l'ammortamento dei beni in locazione finanziaria, si parla esplicitamente di carattere oggettivo di strumentalità per beni non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni quali «stabilimenti, macchinari, autoveicoli industriali».

La relazione ministeriale è ancora più esplicita nelle note di commento dell'art. 40. In tale ambito viene precisato che sono improduttivi di reddito fondiario gli immobili «oggettivamente» strumentali (per loro natura intrinseca vincolati ad una utilizzazione commerciale o produttiva, salvo radicali trasformazioni), contemplati come tali anche dalla legge catastale. Alla categoria illustrata sono inoltre parificati tutti quei beni privi per le loro caratteristiche fisico-materiali di una naturale strumentalità (per esempio immobili civili), ma che vengono utilizzati «esclusivamente» per la funzione produttivo-commerciale.

Tirando le fila del nostro discorso, si possono formulare le seguenti conclusioni:

- 1) sono considerati sempre strumentali, anche se inutilizzati o concessi in locazione o comodato, quei beni che oggettivamente rivestono qualità tali da non poter essere altrimenti utilizzati, salvo trasformazioni radicali, se non per l'espletamento dell'attività commerciale dell'imprenditore;
- 2) l'attributo di strumentalità viene riconosciuto dal legislatore anche per le categorie di beni che residuano (ovvero quelli non «oggettivamente strumentali», secondo quanto sopra precisato), purché vengano adibiti in via assorbente ad un uso che sia inerente alle esigenze dell'impresa.

INVIM

Agricoltura - Donazione di terreni agricoli

(Min. fin., ris. 5 gennaio 1988, n. 300997)

Codesto ispettivo Ufficio ha comunicato il proprio avviso in ordine all'applicazione delle imposte su un atto di donazione di terreni agricoli per i quali l'Ufficio del registro di ... ha, dapprima, riconosciuto le agevolazioni fiscali di cui all'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 e all'art. 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 e successivamente, in sede di accertamento, ha segnalato delle perplessità sulla eseguita tassazione.

Al riguardo codesto Ispettorato ritiene che i dubbi sollevati dal suddetto Ufficio del registro siano infondati in quanto il disposto di cui al 2° comma del citato art. 9, consente di riconoscere le agevolazioni fiscali, volute dal legislatore per i territori montani, per i trasferimenti di proprietà posti in essere a qualsiasi titolo, ivi compresi quelli a titolo gratuito.

Inoltre questo ispettivo Ufficio soggiunge che l'art. 9 in esame, riproducendo il contesto della precedente norma agevolativa (art. 12 della legge 3 dicembre 1971, n. 1102) vigente allorché le donazioni erano disciplinate dalle norme contenute nel D.P.R. n. 3269/1923, consentirebbe di avvalorare ulteriormente la tesi estensiva innanzi detta.

In proposito la scrivente ritiene di non poter condividere l'avviso manifestato da codesto Ispettorato.

Ed invero, il legislatore fiscale, col disposto di cui al suddetto art. 9, 2° comma del D.P.R. n. 601/1973, ha voluto riconoscere il particolare trattamento agevolato a tutti quegli atti di trasferimento aventi per oggetto fondi rustici, siti in territori montani e destinati ad arrotondare o ad accorpere proprietà diretto-coltivatrici che, per loro natura, dovrebbero scontare l'imposta di registro e le imposte di trascrizione.

Diversamente, con le disposizioni di cui all'ultimo comma del medesimo articolo, il legislatore ha ritenuto di agevolare solo le successioni e le donazioni aventi per oggetto boschi costituiti ovvero ricostituiti o migliorati per effetto di leggi a favore dei terreni montani, purché poste in essere tra ascendenti, discendenti e coniugi.

Pertanto, poiché la norma agevolativa in trattazione, nei vari commi, nulla dispone in ordine alle donazioni di fondi rustici, se ne deve dedurre una volontà tacita del legislatore di non riconoscere il particolare trattamento agevolativo ai predetti atti di liberalità.

Conseguentemente la fattispecie di cui trattasi deve ritenersi assoggettabile alla normale tassazione.

IVA

Aliquote - Materiali per l'edilizia - Natura oggettiva dell'agevolazione

(Min. fin., circ. 30 agosto 1987, n. 683/9516)

A seguito di ulteriori chiarimenti forniti dalla Direzione generale delle tasse e imposte indirette e a parziale modifica di quanto comunicato con la nota n. 1023/9516/IX del 2 maggio 1986 si fa presente che le cessioni di materie prime e semilavorate indicate nell'art. 8 del D.L. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 1980, n. 891, sono da assoggettare all'IVA con l'aliquota del 9 per cento, allorché le stesse siano oggettivamente destinate all'edilizia.

Pertanto, una volta riconosciuto il normale impiego del bene nel settore edilizio, nessuna dichiarazione deve essere richiesta all'acquirente delle materie prime e semilavorate in