

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 03/08/2006 n. 99

Oggetto:

OGGETTO:istanza di Interpello - Determinazione del reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico posseduti in regime d'impresa -

Testo:

La Direzione Regionale ha trasmesso un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dalla Alfa S.r.l., concernente l'esatta applicazione dell'articolo 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Quesito

La Alfa S.r.l (di seguito, in breve, la "Societa'") dichiara di essere proprietaria di un immobile di interesse storico-artistico (ai sensi dell'articolo 3 della legge n. 1089 del 1939) - costituito da un ufficio (classificato nella categoria catastale A/10) e da due posti auto - che "pur essendo destinato alla vendita (iscritto in bilancio tra le rimanenze di merce)", concede in locazione a terzi ad uso private banking.

La Societa' fa presente di aver sino ad oggi calcolato il proprio imponibile ai fini IRES tenendo conto del reddito effettivo generato dalla locazione dell'immobile stesso. Inoltre, i proventi per i canoni di locazione e di rifusione delle spese condominiali ed i costi per spese condominiali e di manutenzione, imputati al bilancio nell'esercizio di competenza, non sono stati oggetto di variazioni fiscali.

Cio' premesso, l'istante chiede se, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, al predetto immobile posseduto in regime di impresa sia applicabile il particolare criterio di determinazione catastale del reddito di cui all'articolo 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Soluzione prospettata

La Societa' nel ritenere, alla luce di quanto precisato nella circolare n. 2/E del 17 gennaio 2006, che l'immobile in esame debba concorrere al reddito secondo il regime catastale di cui all'articolo 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991, intenderebbe adottare il seguente comportamento ai fini della corretta applicazione dell'IRES, dell' IRAP e degli studi di settore.

Piu' precisamente, l'istante ritiene che ai fini dell'IRES si debba procedere alle seguenti rettifiche:

- a) portare in aumento del reddito d'esercizio sia il reddito catastale dell'immobile vincolato, prendendo a riferimento la minore delle tariffe d'estimo previste, sia le spese condominiali e di manutenzione iscritte nel conto economico;
- b) portare in diminuzione del reddito d'esercizio sia i canoni di locazione iscritti nel conto economico che i proventi derivanti dalla rifusione delle spese condominiali iscritti nel conto economico.

Ai fini dell'IRAP, invece, dal momento che "non assumono rilevanza gli elementi positivi o negativi tassati o deducibili ai fini delle imposte sui redditi, ma non costituenti voci classificabili nel conto economico", rileverebbero esclusivamente i proventi e i costi iscritti nel conto economico. Tale conclusione varrebbe anche ai fini dell'applicazione degli studi di settore, per i quali rileverebbero solo i ricavi ed i costi iscritti nel conto economico.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 prevede che "in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 3 della legge 1 giugno 1939, n.

1089, e successive modificazioni e integrazioni, e' determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale e' collocato il fabbricato".

La circolare n. 2/E del 2006, recependo l'evoluzione dell'orientamento della Corte di Cassazione (in particolare le sentenze n. 10860 e n. 10862 del 23 maggio 2005), ha chiarito che il criterio catastale di cui al citato articolo 11 trova applicazione sia nel caso di locazione ad uso abitativo, sia nel caso di locazione ad uso diverso.

Cio' premesso, occorre evidenziare che nel caso in esame gli immobili di interesse storico e/o artistico locati appartengono ad un soggetto (societa' di capitali) il cui reddito complessivo, da qualsiasi fonte provenga, e' considerato reddito d'impresa ed e' determinato secondo le disposizioni di cui alla sezione I del capo II del titolo II del TUIR approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

All'interno di tali disposizioni, l'articolo 90 del TUIR prevede le ipotesi in cui, in deroga all'ordinario criterio analitico, il reddito degli immobili posseduti in regime d'impresa debba concorrere a formare il reddito complessivo secondo i criteri catastali di cui al capo II del titolo I del TUIR: in sostanza si tratta di tutti quei casi di immobili c.d. "patrimoniali", ovvero non costituenti beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, ne' beni alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa.

Dal combinato disposto delle citate disposizioni emerge come il predetto comma 2 dell'articolo 11 - che prevede un criterio catastale di determinazione del reddito limitatamente agli immobili di interesse storico e/o artistico - possa trovare applicazione all'interno delle norme che disciplinano il reddito d'impresa esclusivamente nel caso degli immobili c.d. "patrimoniali" e non anche relativamente ad immobili che rappresentino beni merce o strumentali per l'esercizio dell'impresa.

La tesi della inapplicabilita' del menzionato articolo 11 ai beni strumentali posseduti da societa', trova conferma anche in un parere dell'Avvocatura generale dello Stato che ha precisato come "tutti i beni appartenenti alle societa' in nome collettivo e in accomandita semplice (...) vanno considerati come relativi all'impresa a prescindere dalla loro concreta destinazione, in quanto sulla base dell'art. 77, 2 comma, e 95 T.U.I.R. (nel nuovo TUIR rispettivamente art. 65, comma 2, e 81) sussiste una presunzione assoluta di strumentalita'. Cio' comporta che la determinazione del reddito, anche in riferimento ai beni immobili, per le societa' deve necessariamente avvenire in base ai ricavi realizzati in contrapposizione ai correlativi costi con esclusione quindi delle regole catastali".

Passando alla considerazione del caso di specie, si osserva che gli immobili oggetto della presente istanza sono contabilizzati in bilancio tra le rimanenze, in quanto destinati alla vendita: agli stessi non risulta, pertanto, applicabile la previsione del menzionato articolo 90 del TUIR che, come ricordato, trova applicazione esclusivamente nei confronti dei beni immobili diversi da quelli cd. strumentali e da quelli cd. merce.

Tutto cio' considerato, si ritiene che, ai fini dell'applicazione dell'IRES e dell'IRAP, gli immobili di interesse storico e/o artistico posseduti dalla Societa', non rientrando nella categoria degli immobili c.d. "patrimoniali", debbano concorrere al reddito secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II del TUIR che caratterizzano il reddito d'impresa.

Per la determinazione del reddito dei predetti immobili, in altri termini, non risulta applicabile il criterio catastale di cui all'articolo 11, comma 2 della legge n. 413 del 1991.

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.