

AGEVOLAZIONI

Gli immobili assegnabili in modo agevolato

di Leonardo Pietrobon

Dal punto di vista oggettivo, secondo quanto stabilito dal comma 115 dell'articolo 1 L. n. 208/2015 possono essere assegnati o ceduti in via agevolata **i beni immobili diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, primo periodo**, del D.P.R. n. 917/1986, ovvero quelli “utilizzati esclusivamente per l'esercizio [...] dell'impresa commerciale da parte del possessore”. Di conseguenza, se l'immobile:

- rientra nel concetto di cui all'articolo 43, comma 2, D.P.R. n. 917/1986 **non risulta assegnabile in modo agevolato**;
- non ricade nel concetto di cui all'articolo 43, comma 2 D.P.R. n. 917/1986 **risulta assegnabile in modo agevolato**.

Il richiamo operato dal Legislatore all'articolo 43, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 di certo **non agevola l'individuazione dell'ambito oggettivo di applicazione** della norma agevolativa. Di conseguenza è necessario operare un'analisi di tipo “oggettivo” propedeutica all'applicazione delle disposizioni in commento.

Gli immobili di cui all'articolo 43, comma 2, D.P.R. n. 917/1986 sono **costituiti della categoria degli immobili strumentali per destinazione**, di cui fanno parte tutti gli immobili che sono di fatto utilizzati nell'esercizio dell'impresa commerciale.

È proprio “**l'utilizzo di fatto**” **l'elemento fondamentale e discriminante** per stabilire se **il bene possa essere oggetto di assegnazione agevolata**.

Dal punto di vista operativo, poi, rientrano nella categoria degli **immobili strumentali per natura gli immobili relativi ad imprese commerciali non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni** (articolo 43, comma 2, secondo periodo D.P.R. n. 917/1986) tipicamente:

- gli opifici,
- i negozi;
- gli alberghi;
- i ristoranti;
- e più in generale tutti gli immobili di categoria A/10 (uffici e studi privati), B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi), C (unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia), D (immobili a destinazione speciale) ed E (immobili a destinazione particolare).

Le due categorie degli immobili **strumentali per destinazione** e **strumentali per natura** possono **sovraporsi** oppure **restare distinte**. In gran parte dei casi, si hanno immobili strumentali per natura e per destinazione (es. capannone industriale di proprietà utilizzato nell'attività produttiva); in questi casi prevale la strumentalità per destinazione, con la conseguenza che questi immobili non potranno essere estromessi dalla società con le agevolazioni della normativa che stiamo esaminando.

In altri casi le **due categorie restano distinte**. Si pensi ad un **immobile di categoria catastale A/2** (abitazione) che viene **adibito ad ufficio da un'impresa**, e quindi **"destinato" ad immobile strumentale** (immobile non strumentale per natura, ma solo per destinazione); oppure, viceversa, ad un **capannone non destinato all'esercizio dell'attività produttiva**, bensì locato a terzi (immobile strumentale per natura, ma non per destinazione).

In generale, gli immobili **locati a terzi, concessi in comodato** o comunque **non utilizzati direttamente** nell'attività produttiva, **non sono considerati strumentali** (per destinazione). Di conseguenza tali immobili risultano essere "estranei" all'attività d'impresa, al punto che producono, o potrebbero produrre, un reddito proprio ed autonomo.

Infine:

1. il richiamo operato all'articolo 43 porta a ritenere che **rientrino nella disciplina agevolativa** anche gli **immobili utilizzati promiscuamente** nell'attività dell'impresa. Secondo l'articolo 43, infatti, sono **strumentali per destinazione** gli immobili **utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa** commerciale da parte del possessore;
2. **rientrano** nella disciplina agevolativa, inoltre, gli immobili che non sono classificabili come strumentali: gli **immobili-merce** e gli **immobili-patrimonio**.

L'Agenzia delle entrate con la **circolare n. 26/E/2016** ha stabilito che **non rientrano nell'agevolazione**, e sono quindi considerati strumentali per destinazione, **gli immobili locati che fanno parte di complessi immobiliari** in relazione ai quali **si ponga in essere "un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso"**.

Si tratta di unità immobiliari che fanno parte di **villaggi turistici, centri sportivi, piscine, gallerie commerciali**, eccetera, per i quali la **locazione a terzi è funzionale all'erogazione dei servizi complementari**, per cui non si può ritenere che essa non sia parte dell'esercizio dell'attività produttiva. In altri termini, la locazione non rappresenta l'elemento fondamentale del rapporto economico, di conseguenza l'immobile – villaggio, centro sportivo, eccetera – non risulta assegnabile in modo agevolato, in quanto utilizzato direttamente dall'impresa.