

IMPOSTE SUL REDDITO

Strumentalità degli immobili per natura e per destinazione

di Sandro Cerato

Gli **immobili appartenenti alle imprese** non sono produttivi di reddito fondiario secondo quanto stabilito dall'articolo 43, comma 1, del TUIR. Il successivo comma 2 dello stesso articolo definisce **strumentali ai fini delle imposte sui redditi** "gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. 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** (...)"". Secondo le riportate disposizioni normative, gli **immobili strumentali** delle imprese non sono mai produttivi di reddito fondiario, in quanto concorrono alla formazione del reddito d'impresa, e sono a loro volta divisibili in due categorie:

- immobili **strumentali per natura**, per i quali la strumentalità è "oggettiva" poiché le loro caratteristiche non consentono un utilizzo differente rispetto a quello dello svolgimento dell'attività d'impresa, salvo che sugli stessi non siano eseguire radicali trasformazioni;
- immobili **strumentali per destinazione**, per i quali invece la strumentalità dipende dall'effettivo utilizzo da parte dell'impresa.

La prassi dell'Agenzia delle entrate si è occupata di inquadrare il trattamento fiscale degli immobili strumentali, per natura e per destinazione (si veda la **circolare n. 57/2001**), precisando in primo luogo che rientrano nella categoria degli **immobili strumentali per natura** i **fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E, anche se gli stessi sono concessi in locazione o comodato**. Trattandosi infatti di immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione, salvo radicali trasformazioni, gli stessi mantengono la **strumentalità anche in assenza di un utilizzo diretto** per lo svolgimento dell'attività d'impresa. Ad esempio, un immobili di categoria D (opificio ad esempio) è in ogni caso strumentale anche se l'impresa che lo possiede non lo utilizzi direttamente oppure lo conceda in locazione a terzi. Differente è il discorso per gli **immobili strumentali per destinazione, per i quali il requisito della strumentalità è "guadagnato sul campo"** poiché per rientrare in tale categoria è necessario che l'impresa utilizzi il bene immobile esclusivamente e direttamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa. Ad esempio, un **immobile classificato in categoria A** (appartamento) utilizzato direttamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa (quale sede amministrativa della società) è considerato strumentale per destinazione. È bene evidenziare che la **strumentalità per destinazione prevale rispetto a quella per natura**, ragion per cui se un immobile strumentale per natura (ad esempio A/10) è utilizzato direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa lo stesso

deve considerarsi strumentale per destinazione e non per natura.

La distinzione proposta assume **particolare importanza anche ai fini della disciplina dell'assegnazione agevolata** dei beni ai soci prevista dalla legge di stabilità 2016 (L. 208/2015), secondo cui le agevolazioni proposte sono applicabili alle sole **assegnazioni di immobili diversi da quelli strumentali per destinazione**. A tale proposito, la circolare n. 26/E/2016 ha precisato in primo luogo che la valutazione dei requisiti oggettivi per **l'assegnazione agevolata deve essere eseguita alla data in cui avviene l'assegnazione stessa**, con la conseguenza che un immobile strumentale per destinazione può essere assegnato se all'atto dell'assegnazione non abbia più tale caratteristica in quanto “trasformato” ad esempio in immobile strumentale per natura. Tale operazione, precisa l’Agenzia, non costituisce abuso del diritto di cui all’articolo 10-bis dello Stato del contribuente, con conseguente **“semaforo verde”** per le società che intendono procedere con l’assegnazione agevolata.

Per approfondire le problematiche relative alla fiscalità degli immobili vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione: