

AGEVOLAZIONI

La non strumentalità consente l'assegnazione agevolata

di **Leonardo Pietrobon**

La norma riguardate **l'assegnazione o la cessione agevolata**, di cui al [comma 115 dell'articolo 1 L. 208/2015](#) anche a seguito della proroga disposta dalla legge di Bilancio 2017, pone quale unica condizione oggettiva la circostanza che il bene oggetto della procedura agevolata **non sia un bene strumentale**.

Con particolare riferimento agli immobili, possono essere assegnati o ceduti in via agevolata i **beni immobili diversi** da quelli indicati nell'[articolo 43, comma 2, primo periodo, Tuir](#), ovvero quelli *“utilizzati esclusivamente per l'esercizio [...] dell'impresa commerciale da parte del possessore”*.

Gli immobili di cui all'[articolo 43 comma 2 Tuir](#) sono **costituiti dalla 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**, mentre il riferimento alla **categoria catastale** non ha alcuna rilevanza in tal senso. Quest'ultima classificazione rappresenta, tuttavia, l'elemento utile per stabilire il **corretto trattamento ai fini Iva**.

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**.

Inoltre:

- il richiamo operato all'[articolo 43](#) porta a ritenere che **rientrano 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;
- **rientrano** nella disciplina agevolativa gli immobili che non sono classificabili come strumentali, ovvero gli **immobili-merce** e gli **immobili-patrimonio**.

Strumentali per natura

Sì

Sì

Strumentali per destinazione

Sì

No

Assegnazione agevolata

No

Sì

No

No

Sì

L'Agenzia delle Entrate con la [circolare 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**, etc. per le 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 etc., non risulta assegnabile in modo agevolato, in quanto **utilizzato direttamente dall'impresa**.

Ancora sotto il profilo oggettivo la [circolare AdE 26/E/2016](#) pone in evidenza due importanti chiarimenti:

- **il cambiamento di destinazione** d'uso anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo *status* di bene agevolabile è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta **non sindacabile** ai sensi dell'[articolo 10-bis della L. 212/2000](#);
- **non rientrano tra i beni assegnabili in modo agevolato i singoli diritti**, quali quelli reali afferenti i beni medesimi (es., usufrutto, nuda proprietà,) ovvero quelli edificatori.

Con riferimento al primo aspetto – cambio di destinazione in prossimità della data di assegnazione – si può quindi affermare che **un bene può essere utilizzato sino a pochi giorni prima** per lo svolgimento dell'attività d'impresa, in quanto, **ciò che conta è l'assenza di strumentalità per destinazione al momento di assegnazione**.

In conclusione, al fine di raggiungere tale condizione e a mero titolo esemplificativo, devono essere oggetto di modifica ad esempio quegli immobili-unità locali dell'impresa, mediante:

- **eliminazione dalla Camera di Commercio** competente dell'unità locale;
- **mancato stanziamento delle quote di ammortamento** (a titolo prudenziale e al fine di dimostrare l'assenza di strumentalità);
- l'eventuale **concessione in locazione** o comodato ad altri soggetti.

