



IMPOSTE SUL REDDITO

Le tipologie di immobili oggetto di assegnazione

di Leonardo Pietrobon

Seminario di specializzazione

Assegnazione, trasformazione ed estromissione agevolata

Scopri di più

La riproposizione della possibilità di **assegnare o cedere in modo agevolato i beni**, di cui all'[**articolo 1, comma da 31 a 36, L. 207/2024**](#), 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*”.

I sopra indicati immobili, di cui all'[**articolo 43, comma 2, Tuir**](#), e per i quali la norma “agevolativa” ne prevede l’esclusione, 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 l’immobile possa o meno essere oggetto di assegnazione agevolata, a prescindere dalla **categoria catastale di classificazione**. Quest’ultima classificazione – con riferimento alla categoria catastale – rappresenta, invece, l’elemento **utile per stabilire il corretto trattamento ai fini Iva, ex articolo 10, D.P.R. 633/1972**.

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.

Sul tema, lo **Studio del Notariato n. 46-2023/T**, ai paragrafi C.2.2. e C.2.3, sostiene che i **beni concessi in locazione o in comodato a terzi, o comunque non utilizzati direttamente, sono muniti dei requisiti richiesti**, in quanto, pur concorrendo alla determinazione del reddito d’impresa, **non si considerano strumentali per destinazione**, essendo **idonei a produrre un reddito autonomo** (per quelli “destinati” alla locazione o al comodato, anche solo potenzialmente).



Sulla base di quanto sopra, si può affermare che **rientrano** nella disciplina agevolativa, al sussistere di ogni altra condizione normativamente prevista, gli immobili che non sono classificabili come strumentali, quali: gli **immobili-merce** e gli **immobili-patrimonio**.

Strumentali per natura	Strumentali per destinazione	Assegnazione/Cessione agevolata
Si	Si	No
Si	No	Si
No	No	Si

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, etc. ...**, 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, etc. – non risulta assegnabile in modo agevolato, in quanto **utilizzato direttamente dall’impresa**.

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

1. **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, L. 212/2000**;
2. **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**.

Un elemento distintivo della disciplina, inerente l’assegnazione e la cessione agevolata, rispetto all’estromissione degli immobili a favore dell’imprenditore individuale, è **l’assenza del requisito temporale di titolarità dell’immobile oggetto di procedura agevolata**. L’Agenzia delle entrate, nella [circolare n. 26/E/2016](#) (§ 3), infatti, afferma che **“la possibilità di assegnare ai soci taluni beni, le cui caratteristiche debbono essere verificate, ai fini di cui trattasi, nel momento dell’assegnazione, a prescindere dalla data di acquisizione al patrimonio della società”**.



Quanto sopra riportato (“*a prescindere dalla data di acquisizione dal patrimonio della società*”) **si distingue nettamente dalla disciplina prevista per l'estromissione agevolata** a favore dell'imprenditore individuale, secondo cui, invece, il bene deve essere **nella titolarità del medesimo alla data del 31 ottobre 2024**: l'articolo 1, comma 37, L. 207/2024, prescrive, infatti, che “*Le disposizioni dell'articolo, comma 121, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni ivi indicati, posseduti alla data del 31 ottobre 2024, poste in essere dal 1° gennaio 2025 al 31 maggio 2025*”.

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**.