



PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO

Servizio Autonomie Locali

Via Romagnosi, n. 9 - 38122 Trento
 Tel. 0461/495022 - 495026 - Fax 0461/495036
 e.mail: serv.autonomielocali@provincia.tn.it
 pec: serv.autonomielocali@pec.provincia.tn.it

Spett.le
 Studio Bortolotti & Conci
 Commercialisti Associati
 Via Verdi, 19
38122 - TRENTO

Trento, **14 OTT. 2014**

Prot. n. S110/14/SC 3775 /7.3/9-14

Oggetto: Applicazione della TA.S.I. a fattispecie di immobili di proprietà di imprese - Risposta a quesito.

Con riferimento al quesito formulato con nota mail dd. 2 ottobre 2014 (pervenuto allo scrivente in data 3 ottobre 2014) e relativo alla materia in oggetto, si forniscono di seguito gli elementi di risposta, basati sulla disciplina provinciale del tributo in parola (art. 21bis della L.P. n. 36/1993 come introdotto dall'art. 4 comma 4 della L.P. n. 1/2014).

Nel quesito vengono evidenziate due differenti fattispecie, alle quali quindi si ritiene di dare risposta separata.

1. **Fabbricati produttivi per natura temporaneamente inutilizzati dall'impresa.** In base alle indicazioni fornite con la Circolare n. 2/2014 dello scrivente (trasfusa poi nel testo Unico pubblicato sul sito istituzionale), in base alla normativa provinciale sono esenti da TA.S.I. anche i fabbricati di tipo produttivo temporaneamente inutilizzati purché la loro destinazione permanga e siano comunque inseriti nella complessiva gestione imprenditoriale rilevante I.V.A. Nel rispondere quindi in senso affermativo al quesito proposto ed alla proposta di soluzione formulata, si precisa unicamente che, come peraltro espressamente indicato nella Circolare suddetta, l'esenzione sussiste se vi è un collegamento funzionale tra la destinazione del fabbricato ed il codice di attività rilevante I.V.A. dell'impresa. Diversamente, la TA.S.I. è dovuta.
2. **Fabbricati di impresa immobiliare destinati alla locazione.** Relativamente alla seconda problematica sollevata, per fornire una risposta quanto più possibile puntuale sono state verificate ed approfondite la giurisprudenza e l'interpretazione ministeriale sottese ai concetti di "bene merce", "bene strumentale" e "immobile patrimonio" sottesi al caso prospettato, e cioè quello di un'impresa che costruisce e loca fabbricati.

Come puntualmente illustrato nel quesito, ed alla luce di quanto esposto nella già citata Circolare n. 2/2014 (che considera "beni merce", e quindi soggetti alla TA.S.I. rispetto alla normativa provinciale, quelli delle imprese che costruiscono fabbricati destinati poi alla vendita o alla locazione), la questione interpretativa si incentra sulla natura dei fabbricati costruiti e destinati non alla vendita (per questi la natura di "beni merce" appare pacifica ed è condivisa nel quesito) ma alla locazione. In particolare, nel quesito si evidenzia la diversa contabilizzazione dei fabbricati destinati alla vendita (nelle "rimanenze", e quindi effettivamente "beni merce", non ammortizzati) rispetto a quelli destinati alla locazione (nelle immobilizzazioni, e quindi ammortizzati in quanto iscritti nel libro cespiti e portati in deduzione rispetto alle imposte sul reddito d'impresa e come tali, secondo l'indicazione del quesito, non da considerare soggetti alla TA.S.I. in quanto "beni strumentali" e non "beni merce"). A questo proposito, anticipando le conclusioni, si deve ritenere che anche i fabbricati costruiti e destinati alla locazione da parte delle imprese con le caratteristiche illustrate nel quesito siano da ritenere soggetti alla TA.S.I. Questa conclusione (basata, si ripete, unicamente sulla disciplina contabile e fiscale delle imprese in parola, elemento questo che costituisce presupposto fondante rispetto alla normativa TA.S.I. esentiva) è avvalorata dai seguenti orientamenti di giurisprudenza, interpretazione ministeriale e dottrina:

- a) La dottrina. Nei testi rinvenuti, l'orientamento appare univoco, anche in tempi recenti, ed è indirizzato nel senso di considerare i fabbricati che in questa sede rilevano come non strumentali all'attività di impresa. Volendo riportare una delle conclusioni di tale orientamento, emerge che *"Il mancato utilizzo da parte dell'impresa di un fabbricato o la sua concessione in uso a terzi, comporta la natura non strumentale del fabbricato, con conseguente determinazione del reddito d'impresa da esso prodotto secondo le regole proprie dei redditi fondiari e indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi ad esso relativi. **Tale impostazione trova applicazione anche in capo alle società immobiliari di gestione che svolgono come principale attività la locazione di immobili a terzi, posto che anche per tali società detti immobili non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'attività, quanto piuttosto l'oggetto dell'attività stessa**".* Ed il caso prospettato nel quesito appare del tutto simile a quello riportato nello studio citato, e riporta i fabbricati nell'ambito dei "beni merce" (cioè oggetto dell'attività d'impresa).
- b) La giurisprudenza. L'orientamento interpretativo della Corte di Cassazione volto a considerare i fabbricati locati da società immobiliare come beni oggetto dell'attività e non strumentali all'attività stessa appare costante nel tempo. Ci si riferisce nello specifico alle seguenti pronunce:
 1. Sentenza n. 1366 dd. 27 febbraio 1984 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite: con questa pronuncia è stata interpretata restrittivamente la nozione di "beni strumentali" rilevante ai fini ILOR, includendovi esclusivamente gli immobili che abbiano, come unica destinazione, quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali;
 2. Sentenza n. 4086 dd. 3 aprile 1992 della Corte di Cassazione - sez. I Civ: "l'immobile locato dalla società immobiliare non è

strumento, ma oggetto dell'attività imprenditoriale; esso perciò produce un reddito autonomo (canoni), mentre l'immobile strumentale per l'esercizio dell'impresa, essendo inserito nel complesso dell'impresa, non è idoneo a creare un reddito autonomo";

3. Sentenza n. 7307 dd. 13 maggio 2003 della Corte di Cassazione - Sez. Tributaria: "è giurisprudenza costante di questa Corte che, ai fini della deroga all'assoggettamento all'IRPEG e all'ILOR prevista dalla normativa in materia, la nozione di "beni strumentali" va restrittivamente intesa, includendovi esclusivamente gli immobili che abbiano, come unica destinazione, quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, così da non essere idonei alla produzione di reddito autonomo rispetto a quello complessivo aziendale nel quale sono inseriti. Pertanto, non possono considerarsi "strumentali" gli immobili appartenenti all'impresa commerciale locati a terzi".
- c) L'interpretazione amministrativa: Identico orientamento si riscontra anche da parte dell'Agenzia delle Entrate. Si fa riferimento in specie alla Risoluzione n. 56/E dd. 9 aprile 2004, nella quale si afferma che: "Sia l'Amministrazione finanziaria che la Corte di Cassazione hanno più volte ribadito che l'immobile locato da una società immobiliare non può essere considerato strumentale all'attività imprenditoriale, costituendo piuttosto l'oggetto della medesima attività. Conseguentemente (...) nessuna quota di ammortamento e nessun altro componente negativo relativo al bene immobile locato potranno essere dedotti dalla Società immobiliare".

In base a quanto fin qui illustrato, non sussistono elementi per discostarsi dalle pronunce evidenziate, che escludono la tipologia dei fabbricati costruiti e destinati alla locazione dal novero dei beni strumentali d'impresa, con la conseguenza di riportarli nella sfera di applicabilità della T.A.S.I. ai sensi dell'art. 21bis comma 2 lettera d) della L.P. n. 36/1993. Infatti se da un lato è vero che le pronunce su esposte parlano sempre di "fabbricati locati", mentre il caso evidenziato nel quesito è relativo a fabbricati "destinati alla locazione e non locati", è però essenziale, nella linea interpretativa di dottrina, giurisprudenza e amministrazione finanziaria, evidenziare che è la natura intrinseca di questi beni a costituire presupposto per la loro qualificazione fiscale, e non il loro temporaneo inutilizzo. In sostanza, è come se per questi fabbricati le pronunce riportate abbiano inteso creare una tipologia diversa dai beni merce e da quelli contabilizzati fra le immobilizzazioni materiali, ma finendo comunque per assimilarli proprio ai "beni merce".

Si rimane a disposizione per ogni chiarimento e si coglie l'occasione per porgere distinti saluti.

LOG/cr

VISTO

IL DIRETTORE
dott. Marco Costantini



IL DIRIGENTE
dott. Giovanni Gardelli -

