IL REDDITO D'IMPRESA

a cura di
GIULIANO TABET

Volume I - Saggi

— CEDAM —

CAPITOLO V

GLI IMMOBILI STRUMENTALI

(di FILIPPO RICCI)

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Cenni sulle opinioni della dottrina prima del TUIR – 3. Orientamenti della giurisprudenza. – 4. Le nuove disposizioni del TUIR. – 5. La giurisprudenza dopo il TUIR. – 6. Il particolare problema della deducibilità degli interessi passivi e delle spese di gestione relativi agli immobili strumentali. – 7. L'orientamento della giurisprudenza sul problema degli interessi passivi. – 8. Gli immobili strumentali e l'ICI. – 9. Le società di comodo: cenni.

1. *Introduzione*

L'imposizione del reddito degli immobili posseduti da imprese, con riferimento particolare al reddito dei fabbricati concessi in locazione da società e da enti commerciali, ha dato adito in passato a numerosi dubbi e perplessità sia da parte della dottrina che della giurisprudenza, come vedremo in seguito, l'entrata in vigore del Testo Unico d.P.R. n. 917 del 22-12-1986, ha cercato di spazzare via ogni equivoco sull'argomento in esame con il nuovo disposto degli artt. 40, 57 e 118, alimentando però nuove critiche da parte degli esperti (PERRONE, 1989, 291).

2. *Cenni sulle opinioni della dottrina prima del TUIR*

Il problema più rilevante fu quello relativo all'inquadramento dei redditi derivanti da immobili posseduti da imprese e società e della loro determinazione quantitativa.

L'articolo 40 del vecchio d.P.R. 597 era rubricato «immobili adibiti

ad attività commerciali» e disponeva che i «redditi degli immobili che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di imprese commerciali da parte del loro possessore ... e quelli degli immobili posseduti da società in nome collettivo e in accomandita semplice, non sono considerati redditi fondiari e concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito dell'impresa».

Rispetto al TU del 1958 si passa quindi dal concetto di «opificio» (FERLAZZO NATOLI, 406) a quello più elastico di «strumentalità» che va a costituire un autentico spartiacque non solo per la definizione, ma anche nella determinazione dei redditi in esame. Infatti l'art. 52 del d.P.R. 597 stabiliva che «nella determinazione degli utili netti *non* si tiene conto ... (*omissis*) ... dei proventi e costi relativi agli immobili *non strumentali* per l'esercizio d'impresa "e soggiungeva che" i redditi di tali immobili concorrono a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II» (ossia secondo le valutazioni catastali integrate dalla disciplina transitoria prevista dalla l. 23-2-1960 n. 134, ora sostituita definitivamente dalla nuova stesura dell'art. 34 TUIR così come integrato dall'art. 11, 1° c., lett. e, della l. 10-12-1991 n. 413).

Da questi primi richiami normativi emerge l'importanza di stabilire l'esatta definizione di «bene immobile strumentale» in quanto a seconda dell'esistenza o della mancanza di questo requisito, il reddito dell'immobile veniva determinato, nel primo caso, in base agli effettivi oneri e proventi imputabili al cespite (tassazione in base a bilancio), e nel secondo in base al metodo catastale; senza poi dimenticare che nel caso di imprese individuali la strumentalità emergeva anche come linea di confine tra reddito fondiario e reddito di impresa.

Fissato quindi il punto che per aversi tassazione in base al bilancio era necessario che l'immobile oltre ad essere proprietà della società fosse anche strumentale per l'esercizio d'impresa, occorreva definire con chiarezza il concetto di «bene immobile strumentale». I casi più dubbi in proposito sono stati sicuramente quelli delle c.d. «società di gestione immobiliare» (JANNUZZI; MISCALI, 139) ossia società proprietarie di immobili che concedono in locazione a terzi, e quelli relativi alle stazioni di servizio per carburanti date in locazioni dalle società petrolifere.

La maggior parte della dottrina (LIZZUL, 1976, 1110; MOSCHETTI, 49) si è schierata negando la strumentalità degli immobili delle società di gestione immobiliare, affermando che potevano considerarsi stru-

mentali solo quegli immobili direttamente utilizzati nello svolgimento dell'attività produttiva tipica dell'impresa, i quali cessavano di essere, in sé e per sé, cespiti produttivi di reddito autonomo distinto da quello dell'impresa.

In base a tale definizione, quindi, gli immobili delle società sopra citate, non potendosi considerare strumentali, sarebbero stati tassati tassati in base al sistema catastale, indipendentemente dai reali costi ed oneri sostenuti (interessi passivi, spese di manutenzione, ammortamenti vari).

Altro esempio che conferma la tesi restrittiva della definizione «immobile strumentale» era quello appunto relativo alle stazioni di servizio per carburanti, appartenenti a società petrolifere e dati in locazione a terzi. Parte della dottrina (LIZZUL, 1978) ha sostenuto la non strumentalità di questo tipo di immobili, non essendo gli stessi specificamente impiegati e direttamente utilizzati nell'apparato dell'impresa in modo da costituire una componente dell'intero complesso aziendale, ma al contrario essendo impiegati dalla società in oggetto secondo le connaturali capacità di produrre di per sé un reddito proprio ed autonomo, senza bisogno di una particolare attività in essi esplicata (v. in proposito doc. n. 6).

La tesi opposta affermava invece (PERRONE, 1989, 839) che gli immobili posseduti dalle società e locati a terzi debbono in ogni caso considerarsi strumentali, non essendo la locazione di immobili da parte di una società diversa da ogni altra sistematica prestazione di servizi che sia organizzata imprenditorialmente, con conseguente tassazione in base al bilancio e quindi in base agli effettivi componenti positivi e negativi sostenuti.

Su queste due direttrici fondamentali della dottrina si sono instaurate una serie di sentenze che costituiscono il punto centrale della trattazione: sentenze che hanno affrontato il problema soprattutto in relazione alla autonoma assoggettabilità ad ILOR dei redditi degli immobili relativi all'impresa.

3. *Orientamenti della giurisprudenza*

Un primo orientamento, espresso in rilevante numero di decisioni della Commissione Tributaria Centrale, riguarda in massima parte, anche se non esclusivamente, l'assoggettabilità ad ILOR dei redditi degli

immobili posseduti dagli IACP. Esso sostiene una nozione di strumentalità «generica», da individuarsi caso per caso, in relazione ai fini istituzionali ed alla specifica attività esercitata in concreto dall'organismo societario o dall'ente possessore degli immobili. L'adozione di tale criterio porta quindi a ritenere la strumentalità degli immobili locati dalle società immobiliari, con conseguente non assoggettabilità autonoma all'ILOR.

In questo senso vedasi: Comm. Trib. Centrale, Sez. Unite, 29-9-1979, n. 12566 (doc. n. 1); Comm. Trib. Centrale, Sez. XXII, 15-1-1981, n. 12282/80 in *Corr. trib.*, 1981; Comm. Trib. Centrale, Sez. XXII, 18-3-1981, n. 3324/ter, in *Boll. trib.*, 1982; Comm. Trib. Centrale, Sez. XXII, 19-5-1983, n. 845, in *Boll. trib.*, 1983.

Analogo orientamento risulta altresì accolto in alcune sentenze della Corte di Cassazione: Cass., Sez. I, 2-7-1981, n. 4288, in *Boll. trib.* 1982, 238; Cass., Sez. I, 15-12-1981, n. 6613, in *Fiscovideo*.

La più recente giurisprudenza, malgrado le decisioni contrarie appena citate, appare invece orientata nel senso di considerare strumentali solo gli immobili inseriti nel complesso aziendale, ed effettivamente utilizzati per l'esercizio dell'attività commerciale: Cass., Sez. I, 17-2-1982, n. 993, in *Boll. trib.*, 1982, 659; Cass., Sez. I, 9-3-1982 n. 1474; Cassazione, Sez. I, 6-5-1982, n. 2839, in *Boll. trib.*, 1983, 175; Cass., Sez. I, 26-3-1983, n. 2135, in *Boll. trib.*, 1983, 1891; Cass., Sez. Unite, 27-2-1984, n. 1367 (doc. n. 2); Cass., Sez. I civ., 22-12-1987, n. 4289 (doc. n. 3); Cass., Sez. I civ., 16-2-1987, n. 5889 (doc. n. 4); Corte Cost., 24-3-1987, n. 79 (doc. n. 5); Cass., 6-5-1982, n. 2836 (doc. n. 6).

Alcune considerazioni merita sicuramente la sentenza della Cassazione a sezioni unite del 27-2-1984, n. 1367 (doc. n. 2), in quanto più volte invocata da quella parte di dottrina che sostiene la non strumentalità degli immobili posseduti dalle società di gestione immobiliare.

In effetti il concetto di strumentalità (secondo l'allora vigente art. 40 del d.P.R. 597/1973, fu preso in considerazione nella citata sentenza riguardante gli IACP solo esclusivamente ai fini ILOR in applicazione dell'art. 6, 5° c., del d.P.R. n. 599/1973, che prevedeva la non iscrizione a ruolo dei redditi catastali degli immobili strumentali, nulla disponendo invece riguardo al trattamento previsto dal combinato disposto degli artt. 51, 52, 53, del d.P.R. 597 (ai fini IRPEF ovvero IRPEG).

A confronto di questa «interpretazione restrittiva» del disposto della Cassazione l'attenzione va richiamata sul seguente passo: «il ricorso è fondato nei limiti che saranno qui appresso indicati ...».

4. *Le nuove disposizioni del TUIR*

La novità più importante della disciplina del TUIR sull'argomento (artt. 40, 57, 77 e 118) è sicuramente costituita dalla nuova definizione di «bene immobile strumentale», enunciata al 2° c. dell'art. 40. Tale definizione, infatti, prevede, contrariamente alle norme contenute nel d.P.R. 597/73, due tipi di strumentalità: una «strumentalità per destinazione» che si realizza allorquando gli immobili vengono utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore, ed una «strumentalità per natura» (è questa la novità!) che si concretizza in presenza di immobili relativi ad imprese «che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, *anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato*, salvo quanto disposto dall'art. 77, 1° c.».

In particolare, inoltre, al 1° c. dell'art. 40 TUIR, si chiarisce (nel sistema previgente esistevano dubbi - v. *supra*) che gli immobili relativi ad imprese commerciali non sono mai produttivi di reddito fondiario. L'esatta definizione di «immobile strumentale» è particolarmente importante alla luce degli artt. 57 e 118 dello stesso TUIR.

L'art. 57 stabilisce infatti che: 1) i redditi degli immobili non strumentali e degli immobili diversi da quelli alla cui produzione ed al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito d'impresa secondo i criteri o la disciplina dei redditi fondiari; 2) che le spese e gli altri componenti negativi relativi agli immobili sopraindicati non sono ammessi in deduzione.

Inoltre l'art. 118 al 2° c., in tema di ILOR afferma che per gli immobili sopracitati l'imposta è applicata separatamente, indipendentemente quindi dalle risultanze del conto economico. Da notare che rispetto all'analoga disposizione dell'originario decreto ILOR (art. 4, d.P.R. 599/73) i redditi degli immobili in questione non vengono erroneamente definiti «fondiari», visto che trattasi in ogni caso di redditi d'impresa, anche se tassati separatamente come redditi fondiari. Come accennato nell'introduzione, però, la nuova definizione di immobile strumentale appena esaminata, pur risolvendo i numerosi contrasti dottrinali e giurisprudenziali enunciati in precedenza, ha dato adito a nuove incongruenze (PERRONE, 1989, 291).

Mentre, infatti, l'inquadramento del primo tipo di strumentalità (per destinazione) previsto dall'art. 40 TUIR, non ha provocato particolari problemi interpretativi, avendo riproposto in sostanza il più vol-

te sviscerato concetto di «immobile strumentale» previsto dalla precedente normativa del d.P.R. 597/73, sicuramente più arduo è stato invece stabilire il significato dell'espressione usata dal legislatore per definire il secondo tipo di strumentalità (per natura) «immobili che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni». Essa trova origine normativa dall'art. 72 del T.U. del 1958 per poi venire riproposta dal legislatore tributario numerose altre volte: art. 4, n. 2 della Tariffa, parte I, del Testo Unico sull'imposta di registro, in materia di IVA nell'art. 82 del d.P.R. 633/72, nell'INVIM nell'art. 25, 2° c., lett. e del d.P.R. 643/72.

A tal proposito, nonostante taluno (MISCALI, 1988, 139) abbia inteso l'espressione in senso giuridico, ovvero sia considerando strumentale per natura un immobile per mutare destinazione al quale occorrebbero concessioni o autorizzazioni amministrative, sembra, invece, senz'altro più condivisibile l'interpretazione «letterale» dell'espressione citata, che considera come elemento discriminante per la definizione di immobile strumentale per natura, l'entità e la consistenza delle variazioni o dei mutamenti materiali necessari per cambiare destinazione. Ed è proprio su questa linea che si è inizialmente pronunciata anche l'Amministrazione finanziaria (circ. n. 3/4/172 del 14-04-1976 confermata nella ris. min. 1/37/T del 13-1-1988, in *Boll. trib.*, 1988, 798) ove si afferma che la «destinazione commerciale del fabbricato non può essere mutata senza apportare ad esso profonde e significative modifiche nella struttura edilizia e che, comunque, non può essere destinato ad usi diversi da quello commerciale per mera volontà del proprietario mediante adattamenti di di non rilevante entità».

Infine, l'interpretazione attuale generalmente seguita (v. per tutti LEO - MONACCHI - SCHIAVO, 1990, 344) in ordine all'inquadramento della c.d. «strumentalità per natura od oggettiva» ed ormai definitivamente recepita anche dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione Dir. Catasto del 3-2-1989, n. 3/330, afferma che per immobili non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni «devono intendersi tutti quelli appartenenti alle categorie catastali B, C, D, E ed A/10 (nel caso in cui la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia anche in sanatoria)». La disciplina appena delineata, e l'interpretazione dell'art. 40 TUIR, 2° c., testé enunciata, però, non solo è risultata insoddisfacente, ma ha addirittura sollevato gravi sospetti di illegittimità costituzionale (PERRONE, 1989, 291 - in particolare per quanto concerne le società di ge-

stione immobiliare), in quanto si verrebbe a creare una disparità di trattamento tributario tra soggetti che esercitano la medesima attività. Infatti a seconda che i beni locati siano in un caso capannoni, opifici industriali, negozi, uffici, (e quindi appartenenti alle categorie catastali previste dalla Risoluzione n. 3/330 citata), nell'altro appartamenti di civile abitazione, il reddito d'impresa della società locatrice verrebbe determinato con regole diverse e precisamente: nel primo caso in base a costi e ricavi effettivi (essendo considerati oggettivamente strumentali gli immobili sopra citati), nel secondo caso, in base ai criteri dei redditi fondiari, con rilevante discriminazione non del tutto giustificata e con evidente violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

Si è anche soggiunto che la locazione di immobili esercitata in forma di impresa non differisce da ogni altra sistematica prestazione o vendita di servizi organizzata imprenditorialmente (PERRONE, 1980, 839; PALAZZOLO, 1991, 215). In tal caso l'oggetto dell'impresa, o meglio la sua attività tipica, consiste nella prestazione di un servizio (locazione di unità immobiliari) da introdurre sul mercato, il quale dà luogo alla creazione di ricavi *ex art. 53 TUIR*, con la conseguenza che tutti gli immobili posseduti dall'impresa stessa sono da considerarsi il «mezzo» e lo strumento attraverso il quale si consegue il fine sociale, e quindi devono essere necessariamente trattati alla stregua degli altri beni strumentali di una azienda, indipendentemente dalla diversa qualificazione catastale, elemento sicuramente non sufficiente per attribuire una natura diversa ed un conseguente trattamento fiscale opposto alla stessa tipologia di «bene».

Ed è proprio a questa posizione dottrinale, che si riporta la recente sentenza della Corte di Cassazione, Sez. I Civ., n. 6378 del 5-6-1991 (doc. n. 7), la prima che esamina *ex professo* la nuova nozione di «strumentalità» introdotta dall'art. 40 del TUIR. Come accennato in precedenza la tesi sostenuta dall'Amministrazione e da parte della dottrina (LEO - MONACCHI - SCHIAVO, 1990, 344) prevedeva che gli immobili di civile abitazione rientranti nelle categorie catastali da A/1 a A/9, se concessi in locazione, e quindi non utilizzati esclusivamente per l'esercizio d'impresa non potessero essere considerati strumentali né per destinazione, né per natura (al contrario invece degli immobili appartenenti alle categorie catastali B, C, D, E, A/10) con le già citate conseguenze in ordine alla determinazione del reddito relativo. Di qui la critica da parte di coloro che lamentavano una non equa disparità di trattamento fiscale, a parità di attività esercitata (gestione immobiliare)

basata solo sull'appartenenza degli immobili locati a categorie catastali diverse.

Ora la Suprema Corte, nella sentenza citata, dopo aver riaffermato che in base al nuovo art. 40 del Testo Unico, non sono produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi alle imprese e che gli stessi, i quali per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, si considerano strumentali anche se dati in locazione o comodato, ha definito come «beni strumentali» *tutti gli immobili posseduti dalle società di gestione immobiliare*, indipendentemente dalla categoria catastale di appartenenza, attraendoli quindi al sistema di tassazione in base al bilancio e non secondo le risultanze catastali ed eliminando così quell'ingiusta discriminazione di cui accennato in precedenza.

Da menzionare, infine, un'importante novità stabilita dall'art. 13, comma 3, d.l. 25-11-1989, n. 383, secondo cui gli immobili strumentali per natura, posseduti da un'imprenditore individuale, se non lo sono anche per destinazione, sono «inerenti all'impresa» solo se indicati nell'inventario di cui all'art. 2217 c.c..

Poiché questa disposizione retroagisce al 1988, va ad annullare quanto affermato dalle istruzioni ministeriali al mod. 740/F del 1989 che avevano considerato in ogni caso strumentali, e quindi ascrivibili alla sfera dell'attività esercitata, tutti gli immobili strumentali per natura, anche se non potevano essere considerati tali per destinazione. Esemplificando quindi il concetto contenuto nelle istruzioni citate, se un imprenditore individuale di Torino, svolgente attività commerciale nel ramo tessile, avesse ereditato personalmente un albergo a Roma, quest'ultimo bene, essendo strumentale per natura (anche se non per destinazione, in quanto non espressamente adibito ed utilizzato nell'attività tipica dell'imprenditore), sarebbe dovuto diventare un bene dell'impresa senza alternativa. L'articolo 13 citato ha avuto il pregio di aver spezzato tale ingiustificata rigidità.

5. *La giurisprudenza dopo il TUIR*

Le prime applicazioni giurisprudenziali sulla nuova normativa prevista dall'art. 40 del TUIR vertono naturalmente sulla vera innovazione apportata dalla norma citata, ovvero sia sul concetto di «immobile strumentale per natura».

A tale proposito riportiamo integralmente: Comm. Trib. Centrale, Sez. XXIII, del 10-10-1990, n. 6398 (doc. n. 8); Comm. Trib. I grado Rimini, Sez. I, 19-03-1988, n. 262 (doc. n. 9); Comm. Trib. Centrale, Sez. IV, 6-12-1988, n. 881 (doc. n. 10); ed infine menzioniamo: Comm. Trib. Centrale, Sez. VIII, 30-3-1990, n. 2500, in *Corr. trib.*, 1990, 1584; Comm. Trib. Centrale, Sez. XVII, 7-7-1989, n. 4729, in *Rass. trib.*, 1989, 1081.

6. *Il particolare problema della deducibilità, degli interessi passivi e delle spese di gestione relativi agli immobili strumentali*

Abbiamo visto come per le società che posseggono solo immobili non strumentali né per destinazione né per natura (es. abitazioni non esclusivamente impiegate nel processo produttivo-commerciale), il relativo reddito, pur qualificandosi «d'impresa», concorre a formare l'imponibile secondo le norme previste per i redditi fondiari. Inoltre a norma dell'art. 57, 2° c., del TUIR, così come già previsto bell'art. 52 del d.P.R. 597/1973, si stabilisce che per questa particolare tipologia di immobili «le spese e gli altri componenti negativi relativi... non sono ammessi in deduzione».

Ora l'Amministrazione finanziaria, prendendo spunto da queste argomentazioni normative, ha sempre sostenuto, e sostiene tuttora, la indeducibilità degli interessi passivi di specifica imputazione o c.d. di «funzionamento» relativi quindi a spese di ordinaria manutenzione, accettando per contro la deducibilità di quelli c.d. di finanziamento ossia relativi all'acquisizione di immobili od il sostenimento di manutenzioni straordinarie (v. ris. min. n. 9/2086 del 7-3-1977, in *Imp. dir. er.*, 1977, III, 233, ris. min. n. 9/903 del 3-6-1977, *ivi*, 1977, III, 342; ris. min. n. 9/1099 del 9-1-1980, in *Rass. trib.*, 1980, III, 249).

L'Amministrazione ha voluto così confermare, ove ce ne fosse stata occorrenza, che il reddito degli immobili determinato secondo le risultate catastali, ovverosia secondo le norme previste per i redditi fondiari, è un *reddito netto* già depurato dagli oneri, dalle spese e dai costi afferenti il bene immobile stesso.

Senonché la tesi dell'Amministrazione dimentica che nella formazione delle tariffe d'estimo e delle rendite catastali non si è mai tenuto conto degli interessi passivi, così come testualmente recita da ultimo l'art. 7 del d.P.R. 29/9/1973, n. 604 concernente la revisione degli esti-

mi: «La tariffa d'estimo è costituita per unità di riferimento ed in moneta legale e per ciascuna categoria e classe, dal reddito lordo medio ordinario da essa ritraibile diminuito delle spese di manutenzione e riparazione e di ogni altra spesa necessaria a produrlo; nessuna detrazione avrà invece luogo per decime, canoni, livelli, *interessi passivi*, nonché per oneri tributari».

Ed in ogni caso l'autonoma deducibilità degli interessi passivi relativi ad immobili non strumentali dovrebbe ricavarsi sicuramente dall'art. 63 del TUIR, laddove nella «lett. e», dispone espressamente che ai fini del calcolo della percentuale di deducibilità degli interessi passivi, i «proventi immobiliari di cui all'art. 57 si calcolano nella misura ivi stabilita», ossia secondo le risultanze catastali.

Questa è una ulteriore diretta conferma che gli interessi passivi sono estranei alla determinazione della tariffa catastale, e quindi autonomamente deducibili ed in ogni caso è priva di ogni fondamento la discriminazione ed il conseguente diverso regime fiscale tra interessi di finanziamento ed interessi di funzionamento (PANSIERI).

7. *L'orientamento della giurisprudenza sul problema degli interessi passivi*

Nel senso dell'autonoma deducibilità degli interessi passivi relativi ad immobili non strumentali, indipendentemente dalla loro qualificazione, si segnalano: Comm. Trib. Centrale, Sez. IX, 14-7-1989, n. 5035; Comm. Trib. Centrale, Sez. I, 5-4-1989, n. 2541, pag. 4269 (doc. n. 11); Comm. Trib. I grado Napoli, 9-12-1985, n. 5693 (doc. n. 12).

Contrariamente, seguendo la tesi ministeriale citata (v. *supra*) alcune sentenze si pronunciano per la sola deducibilità degli interessi di finanziamento: Comm. Trib. Centrale, Sez. XI, 28-2-1985, n. 2060 in *il fisco*, 1985, 4249; Comm. Trib. I grado Como, Sez. I, 4-10-1986, n. 3236 (doc. 13).

A puro titolo informativo segnaliamo infine una sentenza: Comm. Trib. II grado Pavia, Sez. II, 25-5-1987, n. 179, in *il fisco*, 1987, 5443, la quale addirittura si è pronunciata per la indeducibilità totale di tutti gli interessi passivi relativi agli immobili non strumentali, concetto questo che, per le argomentazioni giuridiche sino ad ora svolte, sembra del tutto inaccettabile.

8. *Gli immobili strumentali e l'ICI*

Novità di rilievo circa la tassazione degli immobili strumentali nelle imposte dirette, sono state sicuramente introdotte dal decreto legislativo 30-12-1992, n. 504 istitutivo dell'ICI (imposta comunale sugli immobili).

La nuova imposta ha come presupposto «il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa», ed è dovuta dai proprietari degli immobili, ovvero dai titolari del diritto d'usufrutto, uso o abitazione sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato.

Base imponibile del nuovo tributo comunale, che ha decisamente contribuito all'ampliamento dell'autonomia impositiva degli enti locali e territoriali, è il valore degli immobili determinato secondo le modalità previste dall'art. 5, 2° c. e segg., del decreto legislativo *de quo*, sulla quale viene applicata un'aliquota impositiva, stabilita con deliberazione delle Giunte Comunali entro il 31 Ottobre di ogni anno, in misura non inferiore del 4 per mille, né superiore al 6 per mille, ovvero al 7 per mille per straordinarie esigenze di bilancio dei Comuni.

Tralasciando, ora, un'analisi dettagliata della normativa in questione, non essendo di competenza del presente studio, non possiamo però non soffermarci su un punto che riguarda strettamente la tassazione degli immobili strumentali nelle imposte dirette.

L'art. 17, 4° c., del decreto legislativo 30-12-1992, n. 504, recita testualmente: «Sono esclusi dall'*imposta locale sui redditi*, i redditi dei fabbricati a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali od oggetto di locazione, i redditi dominicali delle aree fabbricabili e dei terreni agricoli, nonché i redditi agrari di cui all'art. 29 del TUIR approvato con d.P.R. 22-12-1986 n. 917 e successive modificazioni».

Ora, quella che stiamo esaminando è evidentemente una «classica» imposta patrimoniale, che è andata a «regolarizzare» il prelievo straordinario sugli immobili attuato con l'ISI nel Settembre 1992, la quale si sgancia completamente dal concetto di «reddito», per andare a colpire direttamente in modo «reale» i singoli cespiti immobiliari, a qualsiasi titolo e da chiunque posseduti, astrattamente e separatamente considerati come elemento di capacità contributiva.

Non si poteva quindi non porre al legislatore un problema di alternative con l'ILOR, altra imposta «reale» gravante sugli immobili;

problema risolto con la obbligata esclusione da tale imposta dei redditi di fabbricati. Al legislatore si chiedeva inoltre un ulteriore sforzo per alleggerire la pressione fiscale sul mercato immobiliare; sforzo coronato dalla soppressione dell'INVIM con effetto dal 1-1-1993, ancorché la stessa imposta sia dovuta fino al 1-1-2003 per la parte di incremento di valore dell'immobile maturata fino al 31-12-1992.

Ma se l'esclusione da ILOR dei redditi di fabbricati prevista dall'art. 17, 1° comma, sopra citato, non ha presentato problema alcuno per gli immobili appartenenti a privati o ad enti non commerciali, né tantomeno per gli immobili *non* strumentali relativi ad impresa disciplinati dall'art. 57 TUIR (in quanto la loro tassazione ai fini ILOR avviene in modo «separato», secondo le regole previste per i redditi fondiari *ex art.* 118, 2° c., TUIR, e quindi il reddito ora da escludere è esattamente qualificabile e determinabile), grosse perplessità ha invece provocato la norma esclusiva *de qua* in ordine a quella componente di reddito indistintamente affluita e compresa nel reddito d'impresa, relativa agli immobili strumentali od anche agli immobili «merce».

Come già analizzato in precedenza, infatti, il reddito di tali immobili viene determinato in base agli effettivi oneri e proventi imputabili al cespite (ammortamenti, canoni attivi, etc...) che vanno a sommarsi e ad integrarsi con tutti gli altri componenti negativi e positivi di reddito, per generare infine un unico risultato reddituale d'impresa su cui viene applicata l'ILOR. In questo caso ci troviamo di fronte ad una evidente duplicazione d'imposta, in quanto l'ILOR che va a colpire il reddito d'impresa, indirettamente grava anche sulla componente relativa all'immobile strumentale, creando un'evidente disparità di trattamento. Facciamo infatti due esempi: una società immobiliare concede in locazione immobili non strumentali (categ. cat. A/1 - A/9 *v. supra*) ed immobili strumentali per natura (categ. cat. B, C, D, E, A/10 *v. supra*): pagherà l'ICI su tutti, ma mentre il reddito dei primi, calcolato secondo le norme proprie dei redditi fondiari, e quindi separatamente individuabile, viene escluso da ILOR, il reddito dei secondi, costituendo indistintamente una componente del reddito d'impresa (tassazione in base a bilancio), non può usufruire nella norma esclusiva. Analoga conclusione emerge nel caso di una società industriale che paga l'ICI sul proprio capannone (immobile strumentale per destinazione), o di un'imprenditore individuale che affitta la propria unica azienda, composta tra l'altro di un immobile, dando quindi luogo ad una fattispecie rientrante nella categoria dei redditi diversi, *ex art.* 81 TUIR; fattispe-

cie per la quale non è prevista l'esclusione da ILOR nel d.lgs. n. 504/92.

Occorreva quindi, al fine di evitare palesi discriminazioni che, ogniqualvolta l'immobile soggetto ad ICI fosse inserito in un più ampio contesto produttivo, nel quale insieme ad altri concorre a determinare un unico risultato reddituale (non essendo autonomamente e separatamente individuabile la componente di reddito ad esso imputabile), il legislatore intervenisse espressamente consentendo di scorporare dal reddito soggetto ad ILOR un «valore figurativo» relativo all'immobile, raggiungendo così interamente lo scopo, che lo spirito della norma esclusiva di cui all'art. 17, d.lgs. n. 504 si era prefisso. Il chiarimento ministeriale in proposito si è avuto solo in data 10-6-1993, con la circolare ministeriale n. 7 la quale testualmente recita: «Per quanto riguarda gli immobili relativi all'impresa, il reddito d'impresa assoggettabile ad ILOR dovrà essere diminuito: a) di un importo pari alla rendita catastale o al reddito effettivo (secondo i criteri vigenti per i redditi fondiari) relativo agli immobili strumentali per destinazione o per natura, e a quelli costituenti beni-merci; ... (*omissis*)».

L'esclusione da ILOR dei redditi derivanti da immobili soggetti ad ICI, ha inoltre obbligato il legislatore fiscale ad apportare, seppure con notevole ritardo, alcune correzioni alle norme riguardanti la determinazione della base imponibile ILOR. Infatti conseguenza naturale di tale esclusione era quella di interferire all'interno della determinazione del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali previsto dagli artt. 63 e 75 TUIR, laddove si stabilisce che gli stessi sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri componenti che concorrono a formare il reddito e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Quindi, ai fini della determinazione della base imponibile ILOR, nel quantificare il rapporto di deducibilità suddetto, non si dovrà tenere conto dei redditi degli immobili soggetti ad ICI. Ciò comporterà che in sede di dichiarazione annuale dei redditi, si debba addivenire ad un duplice e diverso risultato di deducibilità di interessi passivi e spese generali, in quanto ai fini ILOR il numeratore del citato rapporto sarà scorporato dei componenti positivi relativi agli immobili in questione. Tale disciplina, introdotta dall'art. 3, c. 103, lettera f), l. 28-12-1995, n. 549, sarà applicabile, per espressa disposizione contenuta nello stesso testo normativo (art. 3, c. 109), a decorrere dal periodo d'imposta per il quale il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi sca-

de successivamente alla data di entrata in vigore della legge citata (1-1-1996).

9. *Le società di comodo. Cenni*

L'art. 30, della l. 23-12-1994, n. 724, così come modificato dall'art. 27 del d.l. 23-2-1995, n. 41 (c.d. «Manovra Dini») successivamente convertito con ulteriori modificazioni nella legge 22-3-1995, n. 85, ha introdotto una particolare disciplina relativamente a talune società definite espressamente dal legislatore «non operative» e in modo forse improprio comunemente dette «società di comodo».

Sembra opportuno soffermarci in questa sede su tale argomento, in quanto, a parere dell'interprete, l'ottica iniziale del legislatore era quella di colpire un fenomeno di facile creazione societaria, particolarmente fertile nel settore immobiliare, completamente sganciato da una effettiva necessità giuridica di costituzione di un organismo societario per lo svolgimento di una determinata attività, bensì alimentato da un'intrinseca convenienza in termini di carico impositivo, che quella forma consente rispetto all'intestazione diretta dei beni in capo al soggetto beneficiario persona fisica. Si sostituiva quindi, nella prassi, una persona giuridica e si adduceva una presunta attività commerciale, laddove nella realtà vi era invece un unico soggetto ed una semplice finalità di godimento inattivo di beni. Tale fenomeno ha dato adito in passato a numerose controversie all'interno della dottrina civilistica e commercialistica (per tutti, BRACCINI, 1986, 47), in ordine all'effettiva legittimità di tali società, con particolare riferimento alle c.d. società di gestione immobiliare, più volte citate all'interno del presente contributo, le quali hanno come unica attività quella di concedere in locazione immobili a terzi.

Purtroppo però, quello che poteva essere un legittimo obiettivo del legislatore, è stato completamente stravolto dall'effettiva portata della norma citata che, con estrema ed anomala disinvoltura (BATISTONI FERRARA, 1968), ha demandato a puri e semplici parametri quantitativi, quali «numero dipendenti» e «fatturato», l'identificazione di un fenomeno che andava invece analizzato nelle singole fattispecie soggettive. Tutto ciò con la triste conseguenza di aver introdotto all'interno del sistema, un ulteriore esempio di «minimum tax», per tutti i soggetti rientranti in certi indici oggettivamente quantificati, indipenden-

temente dall'effettiva attività svolta e dai reali obiettivi.

La norma in questione (art. 30 l. 23-12-1994, n. 724) recita testualmente: «Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata ... (*omissis*) ..., si considerano, salva la prova contraria, non operative se hanno meno di cinque dipendenti e se dal conto economico risultano ricavi, incrementi di rimanenze nonché proventi, esclusi quelli straordinari, inferiori a lire 800 milioni ... (*omissis*) ... La prova contraria deve essere sostenuta da riferimenti ad oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, di proventi e di rimanenze nella misura richiesta dalle disposizioni del presente comma ... (*omissis*) ...»; il 6° c. poi aggiunge: «Fermo l'ordinario potere di accertamento, per le società non operative di cui al comma 1, si presume che il reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, sia pari al 2 per cento del patrimonio netto ... (*omissis*) ... e comunque non inferiore a 8 milioni di lire ... (*omissis*) ...». Già da una prima ed immediata lettura della norma si evince chiaramente, non senza dubbi di costituzionalità, che quello che doveva essere un provvedimento rivolto a colpire un uso non consono dello strumento societario in presenza di particolari attività non commercialmente «operative», finisce invece per penalizzare, con indubbia discriminazione, tutte le imprese medio-piccole indipendentemente dall'effettiva attività svolta. Per cui, paradossalmente, qualsiasi società di capitali che, pur svolgendo una attività sulla cui natura commerciale non esiste dubbio alcuno, si trovi al di sotto dei citati limiti di fatturato e di numero di dipendenti, viene presuntivamente considerata «non operativa» e quindi forfettariamente tassata indipendentemente da ogni effettivo e reale risultato economico conseguito. Elemento ulteriormente aggravante è poi costituito dal grado della presunzione legale inserita nella norma citata, che, se in una prima ed originaria stesura della stessa (art. 22 del disegno di legge n. 1365) si poteva considerare del tutto relativa, in quanto veniva genericamente prevista la prova contraria, nella versione definitiva addirittura limita pesantemente le reali possibilità da parte del contribuente di fornire suddetta prova. Viene stabilito infatti nel comma 1 che «la prova contraria deve essere sostenuta da riferimenti a oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, di proventi e di rimanenze nella misura richiesta dalle disposizioni del presente comma»; come se non bastasse, poi, nella circolare n. 140/E del 15-5-1995 (doc.

n. 14) il Ministero ha addirittura precisato che «naturalmente il contribuente deve altresì dimostrare che, in assenza di detta situazione di carattere straordinario, avrebbe conseguito un ammontare di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi non inferiore a 800 milioni».

È superfluo sottolineare come l'intento iniziale del legislatore sia stato completamente stravolto, per cui, alla luce delle norme esaminate, avremo società assolutamente operative, titolari di attività per lo svolgimento delle quali la forma societaria costituisce requisito obbligatoriamente necessario, che verranno considerate «di comodo» in quanto non raggiungono i limiti quantitativi sopra evidenziati, mentre organismi societari di capitali realmente costituiti per il mero godimento di beni comuni e con intento elusivo, aventi dimensioni superiori a quelle indicate dai limiti quantitativi contenuti nella normativa in questione, verranno considerati assolutamente operativi e quindi tassati in base alle effettive risultanze contabili. Da evidenziare inoltre come una società possa venir considerata «di comodo» in un esercizio ed invece assolutamente «operativa» in quello successivo poiché ha superato i «famosi» limiti quantitativi di fatturato e di numero dipendenti. Particolarmente colpite da questo aspetto normativo sono le imprese di costruzioni o le società immobiliari che effettuano interventi edilizi, in quanto il naturale periodo, strettamente collegato al particolare settore merceologico nel quale esse operano, intercorrente tra l'inizio di un'operazione immobiliare ed il relativo conseguimento dei ricavi (che ai sensi dell'art. 75 TUIR si considerano realizzati solo al momento della stipula del rogito notarile di trasferimento dell'immobile), è decisamente superiore all'anno solare, con la conseguenza che tali società, pur ponendo in essere attività tipicamente commerciali ed operative (costruzione e vendita di immobili), verranno considerate «di comodo» fino all'esercizio in cui produrranno ricavi di ammontare superiore a 800 milioni.

Tralasciando in questa sede l'approfondimento degli altri aspetti contenuti nella disciplina in questione in ordine ai casi di esclusione, alle agevolazioni in caso di scioglimento, nonché al trattamento delle eventuali plusvalenze in capo ai soci assegnatari dei beni, ci preme sottolineare come ogni considerazione fino ad ora svolta, riguardante la tassazione degli immobili strumentali nelle imposte dirette, viene completamente superata dalla normativa testé esaminata, che indipendentemente dalle effettive risultanze di bilancio e dai reali intenti dei contribuenti, attribuisce forfettariamente agli stessi, livelli stan-

dardizzati di capacità contributiva, limitando inoltre drasticamente le possibilità di fornire la prova contraria. Si conferma così, la temuta e sempre più adottata tendenza del legislatore di addivenire ad un sistema fiscale di tipo «catastale» fondato su presunzioni, indici statistici, e *standards* matematici, del tutto sganciato dalla effettiva determinazione della reale capacità contributiva dei vari soggetti passivi. Ogni ulteriore commento sull'attinenza delle norme esaminate, a quanto previsto dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, viene in questa sede demandato.

BIBLIOGRAFIA

- ALDERIGHI M., *Il nuovo regime delle locazioni immobiliari effettuate nel T.U.I.R. e nell'imposta sul valore aggiunto*, in *il fisco*, 1990, 1663.
- BATISTONI FERRARA F., *L'imposizione sulle società di comodo: riflessioni agre*, in *Rass. trib.*, 1994, 1698.
- BRACCINI R., *Le società di comodo nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 47.
- BRACCINI R., *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Riv. Soc.*, 1985, 1126.
- CHIARAVALLI A. e REALI D., *Problematiche inerenti alla disciplina IVA delle locazioni di immobili*, in *il fisco*, 1991, 6096.
- CIANI A., *Osservazioni in tema di strumentalità degli immobili*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, II, 246.
- CICOGNANI A., *Appunti sul concetto di strumentalità degli immobili appartenenti agli I.A.C.P.*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, II, 1185.
- FALSITTA G., *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte dirette*, Padova 1986.
- FERLAZZO NATOLI L., voce *Opificio*, in *Enciclopedia del diritto*, 406.
- FILIPPI P., *Riflessioni sulla individuazione del reddito di impresa ai fini tributari*, in *Giur. comm.*, 1976, I, 106.
- GHINASSI S., *La questione della strumentalità degli immobili dinanzi alle SS.UU. della Cassazione*, in *Rass. trib.*, 1984, II, 511.
- GHINASSI S., *La strumentalità degli immobili posseduti da società immobiliari in materia di imposte sul reddito*, in *Rass. trib.*, 1985, 255.
- GRANELLI C., *Le cosiddette vendite in multiproprietà*, in *Rivista di diritto civile*, 1979, II, 686.
- JANNUZZI M., *Le società di gestione immobiliare*, Edizioni il Sole 24 Ore.
- IUDICA G., *Società di comodo*; *Quadrimestre* 1988, 147.

- LAMEDICA T., *Ici: ritorna ai Comuni l'autonomia impositiva*, in *Corr. trib.*, n. 45/1992.
- LIZZUL R., *La tassazione degli immobili destinati ad attività commerciali*, in *Boll. trib.*, 1976, 1110-111.
- LIZZUL R., *Sulla non avulsione del reddito di impresa ai fini ilor dei reddito degli immobili non gestiti direttamente*, in *Boll. trib.*, 1978.
- LIZZUL R., *La risposta delle sezioni unite della commissione centrale alla questione della tassazione degli immobili posseduti da società*, in *Boll. trib.*, 1980, 397.
- MICCINESI M., voce *Beni strumentali*, in *Enciclopedia giuridica*.
- MISCALI M., *Brevi considerazioni intorno alla strumentalità dei beni immobili posseduti da società immobiliari*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, 873.
- MISCALI M., *I beni immobili strumentali*, in *Il reddito d'impresa nel nuovo T.U.*, Padova, 1988, 139.
- LEO M., MONACCHI F., SCHIAVO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*; Milano, 1988, 295.
- LEO M., MONACCHI F., SCHIAVO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*; Milano, 1990, 344.
- MOSCHETTI F., *La tassazione degli immobili strumentali per l'esercizio di imprese commerciali ai fini delle imposte sui redditi*, in *Imp. dir. er. e l'IVA* 1978, I, 49.
- NAPOLITANO R., *Società di gestione immobiliare e plusvalenze agevolate da conferimento*, in *Boll. trib.*, 1980, 20.
- NAPOLITANO R., *Il margine al problema della separata applicazione dell'ilor ai redditi degli immobili posseduti da società immobiliari ed enti equiparati*, in *Giust. trib. imp. dir.*, 1979, 758.
- PALAZZOLO A., *Immobili non strumentali. Le spese deducibili*, in *il fisco*, 1989, 13.
- PALAZZOLO A., *La strumentalità degli immobili. I nuovi criteri generali previsti dall'art. 40*, in *il fisco*, 1988, 4918.
- PALAZZOLO A., *L'anomalo trattamento delle locazioni*, in *il fisco*, 1991, 215.
- PANSIERI S., *Società immobiliari e deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali*, in *Rass. trib.*, 1986, II, 345.
- PERRONE L., *Antiche e nuove perplessità circa la disciplina tributaria degli immobili per l'esercizio dell'impresa*, in *Rass. trib.*, 1989, 291.
- PERRONE L., *Le società immobiliari: profili tributari*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, 839.
- PERRONE L., *Profili tributari del contratto di leasing*, in *Impresa, ambiente e P.A.*, 1975, 727.
- POLI O., *Le società immobiliari e gli interessi passivi*, 1977, 806.