



Direzione Centrale  
Normativa e Contenzioso

Roma, 03 aprile 2008

**OGGETTO: Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Corretta interpretazione dell'articolo 35, comma 10-quater, del decreto-legge n. 223 del 2006**

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente la corretta interpretazione dell'articolo 35, comma 10-*quater*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, successivamente integrato e modificato dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007), è stato esposto il seguente

#### QUESITO

La Federazione istante prospetta l'ipotesi che una società esercente l'attività di campeggio affitti ad un'altra società la propria azienda, nella quale risulti compreso, come tipicamente accade per le aziende operanti nel settore, *"...un immobile di categoria D8 (campeggio), costituito da:*

- *un'area verde attrezzata per lo stazionamento di auto, camper, caravan e tende mobili;*
- *un complesso di impianti tecnici per la fornitura dei servizi di prima necessità ai clienti (acqua, luce, gas e fognature);*
- *un complesso di fabbricati privi di autonoma individuazione catastale, adibiti a reception, uffici amministrativi, servizi igienici, centrali termiche, lavanderia, deposito, ecc....".*

In merito, l'istante chiede di sapere se l'articolo 35, comma 10-*quater*, del decreto-legge n. 223 del 2006, nella parte in cui menziona il valore normale dei fabbricati quale parametro comparativo per l'individuazione del trattamento fiscale applicabile all'affitto di azienda, debba intendersi riferito "*...anche al valore delle aree scoperte, utilizzate per consentire lo stazionamento degli autoveicoli (camper, caravan, roulotte) e delle tende, nonché per fornire tutti i servizi necessari ad un confortevole soggiorno dei clienti ospitati*".

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che il raffronto tra il valore aziendale e quello dei fabbricati previsto dall'articolo 35, comma 10-*quater*, del decreto-legge n. 223 del 2006, non possa riguardare il valore delle aree scoperte adibite all'attività di campeggio, in quanto la disposizione in argomento è riferita esclusivamente ai fabbricati.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si osserva preliminarmente che l'istanza è inammissibile e non può essere trattata alla stregua di un interpello, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, poiché priva dei requisiti previsti dall'articolo 3, comma 1, lettera b), del decreto 26 aprile 2001, n. 209, in quanto la fattispecie prospettata dall'istante non è direttamente riferibile ad un caso concreto e personale, come risulta dal tenore generico e impersonale dell'istanza.

Cionondimeno, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando che il seguente parere rientra nell'attività di consulenza giuridica, svolta secondo le modalità illustrate con la circolare dell'Agenzia delle Entrate 18 maggio 2000, n. 99.

Atteso ciò, in riferimento all'istanza in trattazione si ritiene opportuno, preliminarmente, richiamare l'articolo 35, comma 10-*quater*, del decreto-legge n.

223 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, successivamente integrato e modificato dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007), in base al quale: *“Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l’affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell’articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

La predetta norma ha la funzione di evitare manovre elusive ed opera limitatamente all’ipotesi in cui il valore complessivo dell’azienda sia costituito in prevalenza dal valore normale di fabbricati strumentali che, ai sensi dell’articolo 10, comma 1, n. 8), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (v. Circolari 4 agosto 2006, n. 27 e 1 marzo 2007, n. 12).

Pertanto, al fine di stabilire se nel raffronto tra il valore dell’azienda e quello dei fabbricati strumentali che la compongono rilevi anche il valore delle aree attrezzate ad uso campeggio, si rende necessario, preventivamente, verificare se alla locazione di dette aree sia applicabile la disciplina prevista per gli immobili strumentali dall’articolo 10, comma 1, n. 8), del DPR n. 633 del 1972 e 40, comma 1-*bis*, del DPR n. 131 del 1986.

In merito si osserva che il criterio per distinguere gli immobili abitativi da quelli strumentali si fonda sulla classificazione catastale dei fabbricati, indipendentemente dal loro utilizzo (v. Circolare 21 luglio 1989, n. 36 - parte 11).

Il suddetto criterio oggettivo, fondato, si ripete, sulla classificazione catastale degli immobili, è stato adottato - anche successivamente all’entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006 - per distinguere gli immobili abitativi dagli immobili strumentali.

Infatti, le nuove disposizioni adottate dal decreto-legge n. 223 del 2006 mutuano dalla previgente formulazione dell’articolo 10, comma 1, n. 8), del DPR

n. 633 del 1972, la definizione riferita agli immobili diversi da quelli abitativi, individuandoli nei fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (v. Circolare 4 agosto 2006, n. 27).

In applicazione del predetto criterio, la Circolare 16 novembre 2006, n. 33, ha precisato che tra gli immobili strumentali interessati dalle disposizioni introdotte dall'articolo 35 del decreto-legge n. 223 del 2006 vi rientrano quelli identificati nelle categorie catastali C, D, E ed A10.

Si rappresenta, inoltre, che nel paragrafo n. 6 della richiamata Circolare n. 12 del 2007 sono state fornite ulteriori precisazioni in merito al criterio da adoperare per l'individuazione degli immobili strumentali.

In particolare, in quella sede è stata esaminata la fattispecie della *“Locazione di aree attrezzate con sovrastante impianto di lavaggio classificate nella categoria catastale D7”*, che può considerarsi analoga a quella della locazione di aree attrezzate per il campeggio, in quanto entrambe le predette aree sono caratterizzate dal fatto che sulle stesse di solito insistono strutture leggere ed attrezzature mobili, ma non dei veri e propri fabbricati.

Con riferimento alla suddetta fattispecie, la scrivente ha ritenuto che *“Anche per gli immobili caratterizzati da una particolare complessità tipologica risultano validi i criteri forniti con la circolare n. 27 del 2006, secondo cui sono assoggettati alla disciplina fiscale prevista per gli immobili strumentali le unità immobiliari classificate nelle categorie catastali B, C, D, E, concernenti, rispettivamente (...) immobili a destinazione speciale: gruppo D...”*.

In virtù delle considerazioni che precedono, nella circolare n. 12 del 2007 si è concluso affermando che sia le aree attrezzate con sovrastante impianto di lavaggio (classificate nella categoria catastale D7), sia quelle dotate di attrezzature semplici (classificate nella categoria catastale C3), sono da considerare in ogni caso immobili strumentali rilevanti ai fini dell'applicazione

dell'articolo 10, n. 8), del DPR n. 633 del 1972, come modificato dall'articolo 35 del decreto-legge n. 223 del 2006.

Alla luce di quanto precede, stante l'evidente similitudine tra la fattispecie analizzata dalla circolare n. 12 del 2007 e quella oggetto della presente istanza, e la necessità di evitare (in aderenza alla *ratio legis*) comportamenti elusivi, anche nel caso rappresentato con l'istanza in trattazione deve pervenirsi ad analoga conclusione e ritenere, quindi, che le aree attrezzate a campeggio, se classificate nella categoria catastale D8 unitamente agli altri immobili che compongono, vanno considerate in modo unitario ed inscindibile, in quanto costituiscono un solo complesso immobiliare a destinazione speciale, non suscettibile di destinazione diversa senza radicali trasformazioni (v. Circolare 14 marzo 1992, n. 5), la cui locazione è soggetta alla disciplina prevista dall'articolo 10, comma 1, n. 8), del DPR n. 633 del 1972, per la locazione di fabbricati strumentali.

Ne consegue che ai fini della comparazione da effettuarsi in base all'articolo 35, comma 10-*quater*, del decreto-legge n. 223 del 2006, tra il valore dell'azienda e quello dei fabbricati strumentali che la compongono, rilevano tutti gli immobili classificati nelle categorie catastali B, C, D, E ed A10, e che quindi va complessivamente considerato non solo il valore dei fabbricati facenti parte di un campeggio, ma anche quello delle aree attrezzate destinate alla stessa attività.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.