



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 24/07/2007 n. 180

Oggetto:

Istanza di interpello - Art. 30 legge 23 dicembre 1994, n. 724 - Società non operative - Verifica della non operatività - ALFA S.a.s. di XY

Testo:

La Direzione Regionale ... ha trasmesso un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui la ALFA S.a.s di XY ha chiesto chiarimenti in merito all'interpretazione dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, in relazione alla fattispecie di seguito esposta.

Quesito

La società istante, ALFA di XY s.a.s. (di seguito "la società"), intende prendere in locazione, per la durata di 18 anni, un immobile strumentale per natura da ristrutturare e successivamente da sublocare a più soggetti. Gli oneri di ristrutturazione verranno capitalizzati come "migliorie su beni di terzi" ed inseriti in bilancio (la società è in contabilità ordinaria) alla voce B)I-7) "altre immobilizzazioni immateriali" dell'attivo dello stato patrimoniale, gli stessi saranno quindi ammortizzati in relazione alla durata residua del contratto di locazione. Il canone di locazione da pattuire con l'ente proprietario dell'immobile terra' conto delle spese per interventi di ristrutturazione e sarà, pertanto, inferiore ai correnti canoni di mercato.

Cio' premesso l'istante chiede di sapere se, ai fini della determinazione dei ricavi presunti di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, i costi pluriennali di ristrutturazione capitalizzati come "migliorie su beni di terzi" debbano essere, o meno, ricompresi tra le "altre immobilizzazioni" previste alla lettera c) del comma 1 della citata disposizione, cui si applica la percentuale del 15 per cento ai fini della verifica della non operatività (c.d. test di operatività).

Soluzione prospettata

Il comma 2 dell'art. 30 della l. 724/1994, stabilisce che "per la determinazione del valore dei beni si applica l'art. 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi". Nel caso prospettato le "altre immobilizzazioni" non sono costituite da beni, né materiali né immateriali, bensì da oneri pluriennali capitalizzati come "migliorie su beni di terzi". Pertanto, a parere dell'istante, la determinazione del valore di tale categoria di immobilizzazioni deve intendersi come non prevista dalla legge e quindi esclusa, oppure non disciplinata e pertanto indefinita.

La circolare 48/E del 1997, al punto 2, non contempla nella voce "altre immobilizzazioni" gli oneri pluriennali capitalizzati come migliorie su beni di terzi, ma soltanto ed esclusivamente: costi d'impianto ed ampliamento, costi di ricerca e sviluppo e spese di pubblicità.

Da quanto sopra esposto, l'istante ritiene che agli oneri capitalizzati come "migliorie su beni di terzi" non debba essere applicata l'aliquota del 15 per cento ai fini della determinazione dei ricavi presunti. Cio' troverebbe ulteriore conferma dalla considerazione che qualora l'immobile da prendere in locazione non avesse necessità di lavori di ristrutturazione, il relativo canone, di importo certamente superiore, sarebbe interamente contabilizzato quale costo di esercizio e come tale non rientrerebbe nel computo dei ricavi presunti di cui al citato art. 30. La società istante ritiene pertanto di non dover ricomprensere gli oneri pluriennali capitalizzati come migliorie su beni di terzi tra le "altre immobilizzazioni" di cui al punto c) dell'art. 30 della l. 724/94.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

In via preliminare si fa presente che sulle disposizioni in materia di societa' non operative, come modificate dall'art. 35, commi 15 e 16, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nonche' dall'art. 1, commi 109 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007), sono stati forniti chiarimenti con la recente circolare del 4 maggio 2007, n. 25/E (pubblicata nella banca dati "documentazione tributaria", consultabile tramite il sito internet dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.it <<http://www.agenziaentrate.it>>).

In merito al quesito posto, concernente la possibilita' di non tener conto degli oneri capitalizzati sostenuti per ristrutturazioni su beni di terzi ai fini del calcolo dei ricavi presunti previsto al comma 1 dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, si osserva quanto segue.

In via generale, il comma 1 dell'art. 30 della l. 724/94, cosi' come modificato dalla l. 296/2006, stabilisce, ai punti a), b), e c), le categorie di cespiti cui applicare le percentuali ai fini del test di operativita'.

In particolare, al punto c) viene previsto che "al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria" venga applicata la percentuale del 15 per cento per il computo dei ricavi presunti.

Al riguardo la predetta circolare, confermando quanto gia' affermato in precedenza con le circolari 26 febbraio 1997, n. 48/E e 15 maggio 1997, n. 137/E (risposte a quesiti), ha ribadito che rientrano nella voce "altre immobilizzazioni" gli impianti e i macchinari (B, II, 2), nonche' le attrezzature industriali e commerciali (B, II, 3) e gli altri beni di cui alla voce B, II, 4), diversi dalle navi indicate nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Tra le immobilizzazioni immateriali in esame rientrano, in quanto suscettibili di produrre ricavi o proventi, sia quelle rappresentate da veri e propri beni (diritti di brevetto, concessioni, licenze, ecc.) sia quelle rappresentate da costi ad utilita' pluriennale (quali, ad esempio, avviamento, costi di impianto e ampliamento, spese di ricerca, spese di pubblicita', ecc.).

Coerentemente con quanto precisato nella circolare n. 48/E del 1997, per le c.d. spese relative a piu' esercizi (costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca e sviluppo e spese di pubblicita'), l'ammontare da assumere ai fini dell'applicazione delle percentuali previste dalla norma in esame e' quello risultante dal bilancio (cioe' al netto degli importi gia' dedotti in precedenti esercizi). In proposito si sottolinea che le spese relative a piu' esercizi costituiscono oneri aventi utilita' pluriennale e non "beni" nell'accezione fatta propria dal legislatore fiscale nell'articolo 110, comma 1, del TUIR. Alle stesse, pertanto, non si applicano i criteri valutativi stabiliti da tale ultima disposizione.

Pertanto, da un lato, il tenore letterale della norma, che fa riferimento in generale alle "altre immobilizzazioni", dall'altro le precisazioni fornite nei citati documenti di prassi che indicano tra le immobilizzazioni immateriali anche i costi ad utilita' pluriennale, indicandone alcuni a mero titolo esemplificativo, inducono a ritenere che tra le altre immobilizzazioni rientrino anche i costi pluriennali rappresentati dalle spese di ristrutturazioni su beni di terzi, che pertanto devono essere presi in considerazione nell'applicazione della percentuale del 15 per cento ai fini della verifica del test di operativita'.

Non appare conferente, nel quadro delle considerazioni svolte, la circostanza - rilevante sul piano dei rapporti tra le parti - secondo cui il canone sarebbe stato di importo superiore se sull'immobile non fosse stato convenuto di effettuare i lavori di ristrutturazione sostenuti dal locatario.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale ..., viene resa dalla scrivente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del DM 26 aprile 2001, n. 209.