

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 03/08/2006 n. 96

Oggetto:

Interpello - Cessione di immobile strumentale -

Testo:

La Direzione Regionale ha trasmesso un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dalla Fondazione Beta, concernente il corretto inquadramento tributario relativamente alla fattispecie di seguito specificata.

Quesito

La Fondazione Beta (di seguito, in breve, la "Fondazione") dichiara di essere un ente non commerciale, costituitosi nel 1971, il cui scopo, come da Statuto, e' quello di tramandare e promuovere la conoscenza, lo sviluppo e l'attuazione dei processi di fabbricazione del tessuto d'arte con metodi tradizionali.

In particolare, l'istante dichiara che la sua attivita' si concretizza su quattro settori:

- 1) produzione secondo tecniche antiche su telai manuali del tessuto d'arte in seta i cui prodotti vengono ceduti;
- 2) attivita' culturale costituita dall'edizione di una rivista distribuita ad abbonati che accoglie pubblicita' a pagamento;
- 3) organizzazione di corsi di formazione per i quali gli stessi corsisti rimborsano i costi di diretta imputazione con una maggiorazione non superiore al 50 per cento dei costi stessi;
- 4) concessione in locazione di una azienda commerciale (c.d. contratto di affitto d'azienda), costituita da un opificio industriale, da telai manuali e non, da progetti di disegni antichi e da know-how per la riproduzione del disegno antico.

Al riguardo, viene specificato che le attivita' di cui al punto 1), 2) e 4) pur rientrando tra le finalita' istituzionali, sono considerate attivita' commerciali e, come tali, rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, mentre l'attivita' di cui al punto 3) viene "considerata attivita' istituzionale non tassata ai fini del Tuir".

Relativamente al contratto di affitto d'azienda di cui al punto 4), l'istante dichiara di averlo stipulato in data 01/02/1998, con scadenza fissata il 31/01/2007, e di averlo risolto anticipatamente nel novembre 2003 con la conseguenza che i beni, oggetto del medesimo contratto, sono rientrati nella disponibilita' della Fondazione stessa. Al riguardo, l'istante fa presente che i suddetti beni sono stati utilizzati per lo svolgimento dell'attivita' di produzione e di commercializzazione di cui al punto 1).

Inoltre, con particolare riferimento all'opificio industriale, l'istante fa presente che:

- durante il contratto di locazione in oggetto, lo stesso immobile era iscritto nel libro degli inventari, essendo considerato quale bene strumentale dell'attivita' commerciale di locazione;
- nell'esercizio 2004, successivamente alla risoluzione del contratto di affitto d'azienda, l'opificio e' stato mantenuto iscritto nel libro degli inventari e si e' proceduto all'iscrizione degli ammortamenti nel conto economico e alla creazione di apposito fondo nel passivo (non essendo tenuta la Fondazione alla redazione del bilancio in conformita' alla IV direttiva CEE). Tuttavia, in contrasto con tale comportamento, l'istante dichiara di aver indicato la rendita del predetto

opificio nel quadro RB del Modello Unico Enti non commerciali, come cespite produttivo di reddito fondiario.

Cio' premesso, l'istante chiede di conoscere se, a seguito della risoluzione del contratto, l'opificio industriale (originariamente acquisito per atto di donazione) debba essere considerato:

1. quale bene commerciale in quanto inerente l'attivita' d'impresa e, come tale, in caso di cessione, produttivo di una plusvalenza tassabile ai sensi dell'articolo 58 del TUIR. In tal caso, si chiede se lo stesso cespite possa essere oggetto di rivalutazione a seguito della riapertura dei termini di cui alla legge Finanziaria del 2006;
2. quale bene patrimoniale produttivo di reddito fondiario. In tale ultima ipotesi, l'istante chiede, altresì, di conoscere:
 - a) se alla cessione del cespite possa essere applicata la disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b) del TUIR, che prevede l'esclusione della plusvalenza per i beni acquistati a seguito di un atto di donazione
 - o, al contrario,
 - b) se detto immobile debba considerarsi quale bene rientrato nella sfera patrimoniale produttivo di reddito fondiario a partire dall'1 gennaio 2004 (pur se ammortizzato in tale esercizio) o alla data dell'1 gennaio 2005 (in cui si e' proceduto ad eliminare l'ammortamento), con rilevanza fiscale della relativa plusvalenza in caso di cessione, anteriormente al compiersi del quinquennio, ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lett. b) del TUIR. In particolare, nel caso in cui il cespite venisse considerato produttivo di reddito fondiario sin dalla data dell'1 gennaio 2004, e la cessione dello stesso avvenisse anteriormente al compiersi del quinquennio, l'istante chiede se si possano applicare i benefici previsti dall'articolo 1, comma 473 della Finanziaria per il 2006.

Qualora si ritenesse corretta la soluzione di cui al precedente punto 2., ad avviso della Fondazione il trasferimento dell'opificio dalla sfera imprenditoriale a quella patrimoniale avverrebbe senza emersione di alcuna plusvalenza imponibile, dal momento che il cespite in questione "ha mantenuto i valori contabili inalterati".

Soluzione prospettata

La Fondazione ritiene che l'opificio industriale debba essere considerato quale bene rientrante nella sfera patrimoniale (istituzionale) della stessa, come tale produttivo di reddito fondiario e rientrante nella disciplina di cui al citato 67, comma 1, lett. b) del TUIR, che prevede, in caso di cessione di beni immobili acquisiti per atto di donazione o di successione, l'esclusione della relativa plusvalenza in sede di determinazione dell'imponibile.

Qualora, a parere della scrivente, tale soluzione non dovesse risultare corretta, l'istante ritiene che in ogni caso "la plusvalenza realizzabile dovrebbe essere tassata in relazione al nuovo disposto della Finanziaria 2006 art. 1 comma 473 facendo decorrere il quinquennio dal 1.01.2004".

Parere dell'Agenzia delle Entrate

In via preliminare, si osserva che gli elementi forniti dall'interpellante suscitano perplessita' circa la qualifica di ente non commerciale.

Considerato, tuttavia, che la natura dell'ente non forma oggetto di interpello, nel rinviare, al riguardo, ai chiarimenti forniti con la circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, si fa presente che la presente risposta e' resa nel presupposto dell'asserita natura non commerciale della Fondazione, dovendo considerarsi valida ai soli fini dello specifico quesito di carattere interpretativo proposto dall'istante.

Con riguardo alla fattispecie in oggetto, si precisa che ai fini della qualificazione dei beni relativi all'impresa appartenenti agli enti non commerciali si applicano le medesime disposizioni dettate in materia di

imprese individuali. Cio' in forza della previsione contenuta nell'articolo 144, comma 3, del TUIR, a mente del quale: "Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo 65, commi 1 e 3-bis".

Relativamente ai beni immobili il citato articolo 65, comma 1, del TUIR stabilisce che quelli "di cui al comma 2 dell'articolo 43 si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario". Detta previsione vale con espresso riferimento agli immobili cd. strumentali (sia per destinazione che per natura) che, dunque, ricevono la qualificazione di cespiti "relativi all'impresa" soltanto a seguito di un preciso atto di volonta' dell'imprenditore che si estrinseca nella loro inventariazione.

Analogo regime vige, per la verita', anche per gli immobili non strumentali i quali ricevono parimenti la qualifica di "beni relativi all'impresa" se indicati nell'inventario. Il primo periodo del comma 1 del menzionato articolo 65 prevede, infatti, che si considerano relativi all'impresa "i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attivita' relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'articolo 2217 del codice civile".

Ne consegue che l'ordinamento vigente lascia alla discrezionalità dell'imprenditore individuale (così come dell'ente non commerciale, in forza del ricordato rinvio contenuto nell'articolo 144, comma 3) la possibilità di individuare il regime fiscale (d'impresa o meno) dei propri beni immobili, risultando esclusi dal novero dei cespiti "relativi all'impresa" quelli che, pur rientrando tra i beni strumentali per natura o destinazione, non risultano indicati nell'inventario.

Alla luce delle considerazioni suseposte, al fine di escludere l'immobile opificio, qualificabile tra gli immobili strumentali per natura, dai beni relativi all'impresa, sarebbe stato necessario che la Fondazione non lo avesse iscritto nel proprio libro inventari.

Quest'ultima ha, invece, dichiarato di aver, fino all'anno 2004, mantenuto inalterata l'iscrizione dell'immobile opificio nel libro inventari. Inoltre, la Fondazione ha proceduto, almeno per l'anno 2004, ad attivare il processo di ammortamento civilistico creando un apposito fondo nel passivo.

Ne consegue che, fino all'esercizio 2004, l'immobile in oggetto ha configurato un bene "relativo all'impresa" ai sensi del menzionato articolo 65 e, come tale, produttivo di reddito d'impresa.

In proposito vale osservare come a nulla rilevi il comportamento (asseritamente incongruente) tenuto dall'istante nell'esercizio 2004 (i.e. esposizione della rendita dell'opificio nel quadro RB del modello Unico Enti non commerciali).

Una volta appurato che l'immobile in questione sino all'esercizio 2004 configurava "bene relativo all'impresa" (alla luce della sua perdurante inclusione nel libro degli inventari), la fuoriuscita di detto cespite dall'inventario nel corso del successivo esercizio 2005 configura, a tutti gli effetti, una destinazione del bene a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa o, in altri termini, un'ipotesi di estromissione dalla sfera imprenditoriale.

Quest'ultima costituisce, come noto, un evento fiscalmente rilevante, ai sensi del combinato disposto dall'articolo 86, commi 1, lettera c) e 3 del TUIR, con il conseguente assoggettamento a tassazione della plusvalenza misurata dalla differenza tra il valore normale dell'opificio all'atto dell'estromissione e il costo non ammortizzato dello stesso.

Al riguardo, la scrivente nel precisare che solo a seguito della tassazione del predetto plusvalore il bene trasferito nella sfera patrimoniale della Fondazione avra' correttamente scontato la tassazione, ritiene che all'eventuale successiva cessione dell'immobile estromesso sara' applicabile la disposizione di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b), del TUIR, che prevede la tassazione, quali redditi diversi, delle plusvalenze conseguite dalla cessione a titolo oneroso di immobili detenuti al di fuori del regime di impresa "acquistati o costruiti da non piu' di cinque anni". Al riguardo si osserva come la circostanza che l'immobile in questione risulti originariamente acquisito dalla Fondazione a seguito di atto di donazione non riveste piu' carattere dirimente all'atto dell'individuazione del regime applicabile alla plusvalenza realizzata dalla successiva cessione.

In seguito all'emanazione del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223,

infatti, e' stato eliminato il riferimento all'acquisto per "donazione" quale evento suscettibile di rendere intassabile la plusvalenza da rivendita.

In virtu' della modifica normativa in esame, piu' precisamente, la vendita, al di fuori del regime di impresa, di un immobile originariamente acquisito per donazione comporta l'assoggettamento a tassazione della plusvalenza eventualmente conseguita, nel caso in cui la rivendita intervenga anteriormente al decorso del quinquennio. Il dies a quo per il computo del predetto termine quinquennale, piu' precisamente, decorre "dalla data di acquisto da parte del donante" (cfr. art. 67, comma 1, lettera b), TUIR, come modificato dall'articolo 37, comma 38, D.L. n. 223 del 2006).

Ne consegue che qualora la Fondazione proceda alla cessione dell'opificio successivamente alla ricordata estromissione, la plusvalenza eventualmente conseguita beneficera' del regime di intassabilita' di cui alla disposizione da ultimo menzionata, scaturendo dalla cessione di un immobile originariamente acquisito per donazione ed essendo trascorso un periodo superiore a cinque anni dalla data di acquisto ad opera del donante.

Inoltre, la scrivente fa presente che, in caso di cessione dell'immobile in oggetto, non possa trovare applicazione la disciplina sulla rivalutazione prevista dalla legge Finanziaria per il 2006, in quanto lo stesso non risulta dal bilancio chiuso alla data del 31 dicembre 2005.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione regionale e' resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.