

Risoluzione del 09/04/2004 n. 56 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Istanza di interpello - XY SRL - Decreto Ministeriale 31 dicembre 1988 - Coefficiente di ammortamento applicabile ad un immobile dato in locazione

Sintesi: La risoluzione fornisce chiarimenti in ordine al coefficiente di ammortamento applicabile ad un immobile dato in locazione a societa' immobiliari. L'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e' disciplinato dall'articolo 102 del TUIR, il quale stabilisce che la deducibilita' delle quote di ammortamento e' ammessa soltanto per i beni considerati strumentali per l'esercizio dell'impresa. L'Agenzia ritiene che, nella fattispecie in esame, ai fini dell'ammortamento dell'immobile da concedere in locazione, la costituenda societa' immobiliare e' tenuta ad applicare l'aliquota del 3% come stabilito nel DM del 31 dicembre 1988 del Ministero delle Finanze, attesa la strumentalita' oggettiva che caratterizza il bene. Tale coefficiente si rende applicabile a prescindere dall'effettivo utilizzo dello stesso da parte del suo possessore o dalla sua eventuale locazione a terzi, non rilevando la circostanza che la societa' utilizzatrice del bene operi in un diverso settore di attivita'.

Testo:

La Direzione Regionale ha trasmesso un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, XY s.r.l., concernente il corretto trattamento tributario applicabile all'operazione di seguito rappresentata

Quesito

La XY s.r.l., operante nel settore chimico (produzione di smorzanti acustici a base di bitume), svolge la sua attivita' economica avvalendosi di un immobile di proprieta' e di un immobile acquisito in leasing. Il costo dell'immobile di proprieta' e' stato, fino ad ora, ammortizzato con un coefficiente del 6%, conformemente a quanto previsto dal d.m. 31 dicembre 1988.

L'istante fa presente che, per far fronte a nuove esigenze aziendali, ha deciso di costituire una societa' immobiliare cui cedere il contratto di leasing in essere. In seguito detta immobiliare riscattera' anticipatamente l'immobile dalla societa' di leasing e lo affittera' alla stessa societa' istante.

Cio' premesso, la XY s.r.l. chiede se la societa' immobiliare potra' ammortizzare l'immobile con un coefficiente del 6%, cosi' come previsto per il settore chimico, invece dell'usuale aliquota del 3% stabilita per le societa' immobiliari.

Soluzione interpretativa proposta dall'istante

La XY s.r.l. ritiene che al caso prospettato possa applicarsi la medesima aliquota del 6% prevista dal d.m. 31 dicembre 1988 per il settore di attivita' in cui opera l'istante, societa' utilizzatrice, considerate le aggressioni chimiche cui continuera', comunque, ad essere sottoposto l'immobile.

Parere della Direzione

L'articolo 102 del vigente TUIR, nel disciplinare l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali, stabilisce che la deducibilita' delle quote di ammortamento e' ammessa soltanto per quei beni considerati strumentali per l'esercizio dell'impresa.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 43 del TUIR, gli immobili si considerano:

1. strumentali per destinazione, quando vengono utilizzati "esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore";

2. strumentali per natura, se, oltre ad essere relativi ad imprese commerciali, hanno caratteristiche tali da non essere "suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni", ancorche' non

utilizzati ovvero concessi in locazione o comodato.

Per superare ogni incertezza sorta in sede di applicazione della citata disposizione, l'Amministrazione finanziaria, con risoluzione del 3 febbraio 1989, n. 330, ha chiarito che tra gli immobili strumentali per natura possono annoverarsi gli interi gruppi B, C, D, ed E e la categoria A/10 nel solo caso in cui la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria.

La strumentalita' per natura ha carattere oggettivo, non rilevando l'utilizzazione o meno del bene per l'esercizio dell'impresa. A differenza delle immobilizzazioni strumentali per destinazione, gli immobili rientranti nelle categorie catastali sopra ricordate, proprio in virtu' delle loro caratteristiche strutturali, sono da considerare comunque strumenti dell'attivita' commerciale del soggetto possessore anche quando gli stessi non sono impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa o non lo sono direttamente, perche' dati a terzi in locazione o comodato.

In sostanza, con riferimento a tali immobili, esiste una presunzione assoluta di strumentalita' che giustifica la deducibilita' delle relative quote di ammortamento, in capo al possessore, indipendentemente dall'effettivo utilizzo e dalla modalita' con cui i beni in parola partecipano al processo produttivo.

Questa prerogativa degli immobili strumentali per natura fa si' che la deducibilita' deve essere in tutti i casi riconosciuta, ai sensi del comma 2, dell'articolo 102 del TUIR, in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (ridotti alla meta' per il primo esercizio), per il settore di attivita' in cui opera il soggetto possessore, anche qualora lo stesso abbia assunto la veste di locatore o comodante.

Diversamente quest'ultimo, in caso di locazione dell'immobile, sarebbe legittimato a computare in diminuzione, nella determinazione del proprio reddito d'impresa, quote di ammortamento variabili in quanto calcolate facendo riferimento, in ciascun periodo d'imposta, ad aliquote differenti a seconda delle attivita' svolte dai diversi soggetti utilizzatori.

In via generale, occorre considerare che l'ammortamento non costituisce un sistema di valutazione dei beni ma un procedimento mediante il quale il costo di un'immobilizzazione materiale si ripartisce, in via sistematica, tra gli esercizi della sua vita utile. Secondo i corretti principi contabili, l'ammortamento del bene strumentale deve essere operato in conformita' di un piano prestabilito dall'imprenditore, e preferibilmente a quote costanti, tenendo conto delle sue caratteristiche tecniche, del processo di utilizzazione cui lo stesso bene sara' destinato, dell'obsolescenza, dei fattori ambientali etc..

Sul piano fiscale, la razionalita' e la sistematicita' del procedimento di ammortamento e' assicurata dai coefficienti stabiliti dal legislatore "per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi". Come si legge nella relazione ministeriale allo schema del d.P.R. n. 597 del 1973, non e' stato ritenuto opportuno rimettere la determinazione dei coefficienti di ammortamento alla liberta' dell'imprenditore "in considerazione sia delle difficolta' di ordine pratico, che sarebbero derivate dall'accoglimento di tale secondo orientamento, sia dell'esigenza di certezza che deve ispirare la norma sulla determinazione fiscale del reddito".

Pertanto, non vi e' alcun dubbio che, al di fuori delle ipotesi di ammortamento anticipato e accelerato, la deducibilita' del costo sostenuto per l'acquisto del bene strumentale deve avvenire nei limiti prefissati dal legislatore tenendo conto del normale utilizzo del bene nel relativo settore produttivo.

Trattandosi di un valore medio, slegato da una stima oggettiva del deperimento subito dal bene per effetto del suo utilizzo nell'attivita' produttiva, non puo' assumere alcuna rilevanza il fatto che lo stesso bene sia temporaneamente impiegato in un settore economico diverso, rispetto a quello di appartenenza, in forza di un contratto di locazione o comodato.

E' solo il caso di ricordare che l'applicazione di un coefficiente di ammortamento previsto per un diverso settore di attivita' e' ammesso

soltanto nel caso di una mancata espressa indicazione del bene utilizzato, da parte del possessore, tra quelli ammortizzabili nel gruppo di appartenenza. In questo caso, infatti, la Corte di Cassazione, con sentenza del 12 maggio 1995, n. 5241, ha precisato che la mancata previsione del "bene ammortizzabile per un gruppo non ne esclude il carattere strumentale, ma significa solo che quel bene non e' stato ritenuto strumento tipico del gruppo per il quale non e' previsto espressamente, ma nel quale nulla impedisce che possa essere analogicamente attratto in considerazione del processo di usura cui e' sottoposto, non diverso da quello del gruppo per il quale e' previsto specificamente e al quale e' accomunato dall'identita' della funzione strumentale".

La stessa sentenza sottolinea che le ragioni di ordine sostanziale che presiedono alla diversificazione dei coefficienti di ammortamento dei beni ammortizzabili sono da ricercare nel variabile tasso di usura dei medesimi. Usura che presuppone, tuttavia, una destinazione definitiva del bene al suo naturale impiego da parte del possessore e che non puo' essere determinata tenendo conto di un utilizzo provvisorio e straordinario dello stesso.

Con riferimento al caso in esame, si osserva che l'istante non specifica quale tipo di immobilizzazione sara' dato in locazione dalla societa' immobiliare. Pertanto occorre operare una distinzione:

a) ipotesi di immobile non strumentale per natura.

Sia l'Amministrazione finanziaria che la Corte di Cassazione hanno piu' volte ribadito che l'immobile locato da una societa' immobiliare non puo' essere considerato strumentale all'attivita' imprenditoriale, costituendo piuttosto l'oggetto della medesima attivita' (cfr. Ris. del 7 marzo 1977, n. 2086; ris. del 18 giugno 1983, n. 230; Cassazione, Sezioni Unite, 13 ottobre 1983, n. 1367; Cassazione 27 febbraio 1984, n. 1366; Cass. 3 aprile 1992, n. 4086; Cass. 13 maggio 2003, n. 7307).

Conseguentemente, ai sensi dell'articolo 90, comma 2, del vigente TUIR, nessuna quota di ammortamento e nessun altro componente negativo relativo al bene immobile locato potranno essere dedotti dalla societa' immobiliare.

L'immobile, infatti, concorrera' alla formazione del reddito d'impresa secondo le disposizioni del capo II del titolo I del TUIR, se situato nel territorio dello Stato, e a norma dell'articolo 70 se situato all'estero.

b) ipotesi di immobile strumentale per natura

Si osserva che il coefficiente di ammortamento fissato per gli immobili strumentali di proprieta' delle societa' immobiliari e' stabilito nella tabella del d.m. 31 dicembre 1988, nella sezione attivita' non precedentemente specificate, al punto 2) altre attivita', alla voce edifici. Tale coefficiente e' determinato nella misura del 3% e, considerata la strumentalita' oggettiva che caratterizza il bene, si rende applicabile a prescindere dall'effettivo utilizzo dello stesso da parte del possessore o dalla sua eventuale locazione a terzi.

In conclusione, si ritiene che, ai fini dell'ammortamento dell'immobile da concedere in locazione, la costituenda societa' immobiliare sara' tenuta ad applicare l'aliquota sopra indicata, non rilevando la circostanza che la societa' utilizzatrice del bene operi in un diverso settore di attivita'.

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

RISOLUZIONE N.56/E



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 09 aprile 2004

Oggetto: Istanza di interpello. XY s.r.l. – Decreto Ministeriale 31 dicembre 1988.
Coefficiente di ammortamento applicabile ad un immobile dato in locazione.

La Direzione Regionale ha trasmesso un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, XY s.r.l., concernente il corretto trattamento tributario applicabile all'operazione di seguito rappresentata

Quesito

La XY s.r.l., operante nel settore chimico (produzione di smorzanti acustici a base di bitume), svolge la sua attività economica avvalendosi di un immobile di proprietà e di un immobile acquisito in leasing. Il costo dell'immobile di proprietà è stato, fino ad ora, ammortizzato con un coefficiente del 6%, conformemente a quanto previsto dal d.m. 31 dicembre 1988.

L'istante fa presente che, per far fronte a nuove esigenze aziendali, ha deciso di costituire una società immobiliare cui cedere il contratto di leasing in essere. In seguito detta immobiliare riscatterà anticipatamente l'immobile dalla società di leasing e lo affitterà alla stessa società istante.

Ciò premesso, la XY s.r.l. chiede se la società immobiliare potrà ammortizzare l'immobile con un coefficiente del 6%, così come previsto per il settore chimico, invece dell'usuale aliquota del 3% stabilita per le società immobiliari.

Soluzione interpretativa proposta dall'istante

La XY s.r.l. ritiene che al caso prospettato possa applicarsi la medesima aliquota del 6% prevista dal d.m. 31 dicembre 1988 per il settore di attività in cui opera l'istante, società utilizzatrice, considerate le aggressioni chimiche cui continuerà, comunque, ad essere sottoposto l'immobile.

Parere della Direzione

L'articolo 102 del vigente TUIR, nel disciplinare l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali, stabilisce che la deducibilità delle quote di ammortamento è ammessa soltanto per quei beni considerati strumentali per l'esercizio dell'impresa.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 43 del TUIR, gli immobili si considerano:

1. strumentali per destinazione, quando vengono utilizzati *“esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore”*;

2. strumentali per natura, se, oltre ad essere relativi ad imprese commerciali, hanno caratteristiche tali da non essere *“suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni”*, ancorché non utilizzati ovvero concessi in locazione o comodato.

Per superare ogni incertezza sorta in sede di applicazione della citata disposizione, l'Amministrazione finanziaria, con risoluzione del 3 febbraio 1989, n. 330, ha chiarito che tra gli immobili strumentali per natura possono annoverarsi gli interi gruppi B, C, D, ed E e la categoria A/10 nel solo caso in cui la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria.

La strumentalità per natura ha carattere oggettivo, non rilevando l'utilizzazione o meno del bene per l'esercizio dell'impresa. A differenza delle immobilizzazioni strumentali per destinazione, gli immobili rientranti nelle

categorie catastali sopra ricordate, proprio in virtù delle loro caratteristiche strutturali, sono da considerare comunque strumenti dell'attività commerciale del soggetto possessore anche quando gli stessi non sono impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa o non lo sono direttamente, perché dati a terzi in locazione o comodato.

In sostanza, con riferimento a tali immobili, esiste una presunzione assoluta di strumentalità che giustifica la deducibilità delle relative quote di ammortamento, in capo al possessore, indipendentemente dall'effettivo utilizzo e dalla modalità con cui i beni in parola partecipano al processo produttivo.

Questa prerogativa degli immobili strumentali per natura fa sì che la deducibilità deve essere in tutti i casi riconosciuta, ai sensi del comma 2, dell'articolo 102 del TUIR, in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (ridotti alla metà per il primo esercizio), per il settore di attività in cui opera il soggetto possessore, anche qualora lo stesso abbia assunto la veste di locatore o comodante.

Diversamente quest'ultimo, in caso di locazione dell'immobile, sarebbe legittimato a computare in diminuzione, nella determinazione del proprio reddito d'impresa, quote di ammortamento variabili in quanto calcolate facendo riferimento, in ciascun periodo d'imposta, ad aliquote differenti a seconda delle attività svolte dai diversi soggetti utilizzatori.

In via generale, occorre considerare che l'ammortamento non costituisce un sistema di valutazione dei beni ma un procedimento mediante il quale il costo di un'immobilizzazione materiale si ripartisce, in via sistematica, tra gli esercizi della sua vita utile. Secondo i corretti principi contabili, l'ammortamento del bene strumentale deve essere operato in conformità di un piano prestabilito dall'imprenditore, e preferibilmente a quote costanti, tenendo conto delle sue caratteristiche tecniche, del processo di utilizzazione cui lo stesso bene sarà destinato, dell'obsolescenza, dei fattori ambientali etc..

Sul piano fiscale, la razionalità e la sistematicità del procedimento di ammortamento è assicurata dai coefficienti stabiliti dal legislatore *“per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi”*. Come si legge nella relazione ministeriale allo schema del d.P.R. n. 597 del 1973, non è stato ritenuto opportuno rimettere la determinazione dei coefficienti di ammortamento alla libertà dell'imprenditore *“in considerazione sia delle difficoltà di ordine pratico, che sarebbero derivate dall'accoglimento di tale secondo orientamento, sia dell'esigenza di certezza che deve ispirare la norma sulla determinazione fiscale del reddito”*.

Pertanto, non vi è alcun dubbio che, al di fuori delle ipotesi di ammortamento anticipato e accelerato, la deducibilità del costo sostenuto per l'acquisto del bene strumentale deve avvenire nei limiti prefissati dal legislatore tenendo conto del normale utilizzo del bene nel relativo settore produttivo.

Trattandosi di un valore medio, slegato da una stima oggettiva del deperimento subito dal bene per effetto del suo utilizzo nell'attività produttiva, non può assumere alcuna rilevanza il fatto che lo stesso bene sia temporaneamente impiegato in un settore economico diverso, rispetto a quello di appartenenza, in forza di un contratto di locazione o comodato.

E' solo il caso di ricordare che l'applicazione di un coefficiente di ammortamento previsto per un diverso settore di attività è ammesso soltanto nel caso di una mancata espressa indicazione del bene utilizzato, da parte del possessore, tra quelli ammortizzabili nel gruppo di appartenenza. In questo caso, infatti, la Corte di Cassazione, con sentenza del 12 maggio 1995, n. 5241, ha precisato che la mancata previsione del *“bene ammortizzabile per un gruppo non ne esclude il carattere strumentale, ma significa solo che quel bene non è stato ritenuto strumento tipico del gruppo per il quale non è previsto espressamente, ma nel quale nulla impedisce che possa essere analogicamente attratto in considerazione del processo di usura cui è sottoposto, non diverso da quello del gruppo per il quale è previsto specificamente e al quale è accomunato dall'identità della funzione strumentale”*.

La stessa sentenza sottolinea che le ragioni di ordine sostanziale che presiedono alla diversificazione dei coefficienti di ammortamento dei beni ammortizzabili sono da ricercare nel variabile tasso di usura dei medesimi. Usura che presuppone, tuttavia, una destinazione definitiva del bene al suo naturale impiego da parte del possessore e che non può essere determinata tenendo conto di un utilizzo provvisorio e straordinario dello stesso.

Con riferimento al caso in esame, si osserva che l'istante non specifica quale tipo di immobilizzazione sarà dato in locazione dalla società immobiliare. Pertanto occorre operare una distinzione:

a) ipotesi di immobile non strumentale per natura.

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 (cfr. Ris. del 7 marzo 1977, n. 2086; ris. del 18 giugno 1983, n. 230; Cassazione, Sezioni Unite, 13 ottobre 1983, n. 1367; Cassazione 27 febbraio 1984, n. 1366; Cass. 3 aprile 1992, n. 4086; Cass. 13 maggio 2003, n. 7307).

Conseguentemente, ai sensi dell'articolo 90, comma 2, del vigente TUIR, nessuna quota di ammortamento e nessun altro componente negativo relativo al bene immobile locato potranno essere dedotti dalla società immobiliare.

L'immobile, infatti, concorrerà alla formazione del reddito d'impresa secondo le disposizioni del capo II del titolo I del TUIR, se situato nel territorio dello Stato, e a norma dell'articolo 70 se situato all'estero.

b) ipotesi di immobile strumentale per natura

Si osserva che il coefficiente di ammortamento fissato per gli immobili strumentali di proprietà delle società immobiliari è stabilito nella tabella del d.m. 31 dicembre 1988, nella sezione attività non precedentemente specificate, al punto 2) altre attività, alla voce edifici. Tale coefficiente è determinato nella misura del 3% e, considerata la strumentalità oggettiva che caratterizza il bene, si

rende applicabile a prescindere dall'effettivo utilizzo dello stesso da parte del possessore o dalla sua eventuale locazione a terzi.

In conclusione, si ritiene che, ai fini dell'ammortamento dell'immobile da concedere in locazione, la costituenda società immobiliare sarà tenuta ad applicare l'aliquota sopra indicata, non rilevando la circostanza che la società utilizzatrice del bene operi in un diverso settore di attività.

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