Agenzia Entrate

Direzione Regionale del Veneto

Settore Persone fisiche, lavoratori autonomi, imprese minori ed enti non commerciali
Ufficio Consulenza

[redacted] TORRESI
DIEGO
VIA VELLUTI N. 17
62100 MACERATA (MC)
[redacted]

OGGETTO: Interpello n. 907-464/2019
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212
[redacted]
Codice Fiscale [redacted] Partita IVA [redacted]
Istanza presentata il 22/05/2019

Con l'interpello specificato in oggetto e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante è società il cui oggetto sociale prevede, tra gli altri, "*la costruzione, la ristrutturazione, la compravendita e la locazione di immobili*".

Detiene in locazione un complesso immobiliare di cui è risultata aggiudicataria a seguito di procedura ad evidenza pubblica indetta da Istituzioni di Ricovero e di Educazione di Venezia.

Il bando prevedeva che, a fronte della completa ristrutturazione dell'immobile oggetto di gara, l'istante avrebbe beneficiato di un canone di locazione ridotto di euro 5.175,00 mensili per un periodo di diciotto anni, rinnovabili per altri sei.

Riferisce che il complesso immobiliare, destinato a livello progettuale ad attività turistico-ricettiva, a seguito dei lavori di ristrutturazione risulta costituito da otto unità immobiliari censite in categoria catastale A/3.

Nel contratto di locazione stipulato con le Istituzioni di Ricovero e di Educazione di Venezia, allegato dall'istante, a pag. 12 viene precisato che "*le unità oggetto della locazione potranno essere destinate alla locazione turistica (strutture ricettive complementari) di cui alla Legge L.R. n. 11 del 14/06/2013 e norme successive o all'attività di affitto di immobili a fini abitativi*".

Il complesso è stato successivamente sublocato dall'istante ad altra società operante nel settore alberghiero, prevedendo espressamente nel contratto di sublocazione che "*le unità immobiliari sono concesse per l'esercizio dell'attività turistico ricettiva nell'ambito delle locazioni turistiche ovvero delle strutture ricettive complementari previste dalla L.R. Veneto n. 11/2013 ss.mm.ii..*".

Chiede se, ai fini della determinazione del reddito fiscale, nella fattispecie sia applicabile l'art. 90 del TUIR, ovvero se sia possibile dedurre interamente le spese sostenute per l'intervento di ristrutturazione ed i canoni di locazione del complesso immobiliare.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante non ritiene applicabile, nel caso in esame, l'art. 90 del TUIR, in quanto:

- oggetto dell'attività dell'istante è "*la costruzione, la ristrutturazione, la compravendita e la locazione di immobili*".
- in molteplici pronunce giurisprudenziali (CTC, decisione n. 3379/1992; Cass. Civ., sent. n. 12393/1998; Cass. Civ., sent. n. 13408/2000) è stato precisato che tutti i beni immobili appartenenti a società devono essere "*considerati come relativi*

all'impresa e, in quanto tali, produttivi di reddito d'impresa, a prescindere alla loro concreta destinazione";

- "*l'immobile è l'oggetto esclusivo dell'attività dell'impresa, per cui vige detto principio di "strumentalità assoluta", e non semplicemente un bene investimento a cui potrebbe rendersi applicabile l'art. 90 del TUIR*";
- il conduttore può utilizzare il complesso immobiliare solo per attività di tipo "turistico-ricettive";
- "*l'istante non è titolare, come previsto dall'art. 26 del TUIR in tema di imputazione dei redditi fondiari, di alcun diritto di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale*".

Per le esposte ragioni, ritiene che le spese sostenute per l'intervento di ristrutturazione, nonché i canoni di locazione pagati alle Istituzioni di Ricovero e di Educazione di Venezia, siano deducibili ai fini delle Imposte dirette, ai sensi dell'art. 109 del TUIR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I proventi derivanti da immobili cd. patrimonio (diversi da quelli alla cui produzione/scambio è diretta l'attività d'impresa e da quelli strumentali per natura o destinazione), in tutti gli esercizi in cui perdura il titolo di proprietà - o altro diritto reale -, concorrono alla formazione del reddito secondo criteri di valutazione particolari, che rinviano sostanzialmente alle regole di determinazione dei redditi fondiari.

Nello specifico, l'art. 90, comma 1, del TUIR, dispone che i redditi degli immobili patrimonio "*concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I per gli immobili situati nel territorio*

dello Stato e a norma dell'articolo 70 per quelli situati all'estero. In caso di immobili locati, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15 per cento del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.)".

Il successivo comma 2 dell'articolo 90 del TUIR prevede che "*le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione*".

Ciò posto, si evidenzia che il reddito determinato ai sensi dell'art. 90 del TUIR costituisce reddito d'impresa e non reddito fondiario: come evidenziato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 4217/2000, "*tutti i redditi degli immobili relativi ad imprese commerciali - strumentali per l'esercizio dell'impresa, o non, come nella specie - concorrono a formare il reddito d'impresa e non sono tassati autonomamente come redditi fondiari . Anche con riferimento ai redditi degli immobili non strumentali, il richiamo alla disciplina dei redditi fondiari non vale a qualificare come tali (cioè come redditi fondiari, anziché d'impresa) siffatti redditi, bensì unicamente a determinare l'importo del reddito dell'immobile che concorre a formare il reddito d'impresa*".

Il regime fiscale previsto dall'articolo 90 del TUIR per i beni patrimonio trova applicazione soltanto con riferimento ai componenti positivi e negativi di reddito relativi ad immobili posseduti dal contribuente a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale.

Nel caso prospettato dall'interpellante deve quindi escludersi l'applicabilità della disposizione in esame ai componenti di reddito relativi al complesso immobiliare in esame, in quanto sullo stesso l'istante vanta un diritto personale di godimento derivante

dalla stipulazione del contratto di locazione.

Ciò significa che i canoni di locazione corrisposti alle Istituzioni di Ricovero e di Educazione di Venezia concorreranno in modo analitico alla formazione del reddito d'impresa dell'interpellante, a prescindere dalla circostanza che la locazione sia posta in essere in ambito abitativo ovvero turistico-ricettivo.

Con riguardo, invece, alle spese sostenute per la ristrutturazione del predetto complesso immobiliare, soccorrono le indicazioni contenute nel principio contabile OIC 24 il quale prevede che "*nella voce BI7 "altre" immobilizzazioni immateriali si possono iscrivere eventuali costi capitalizzabili .. a titolo esemplificativo . i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ossia senza una autonoma funzionalità) (paragrafi A.22-A.23)*".

Al citato paragrafo A.22, dedicato ai "*costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi*" è precisato che "*i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa (anche in leasing) sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le "altre" immobilizzazioni immateriali se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità); altrimenti sono iscrivibili tra le "Immobilizzazioni materiali" nella specifica voce di appartenenza*". Tali conclusioni trovano conferma nella risoluzione n. 179/E del 2005, con cui l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che "*le spese incrementative su beni di terzi sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "altre immobilizzazioni immateriali" qualora le opere realizzate non sono separabili dai beni di terzi cui accedono, ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità. Tali spese sono disciplinate, ai fini della deducibilità fiscale, dal terzo comma dell'articolo 108 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 settembre 1986, n. 917, il quale dispone che " le altre spese relative a più esercizi (.) sono deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio*" (i medesimi principi sono stati ribaditi nella R.is. n. 65/E del 2009).

Sulla base di quanto descritto in istanza e in ragione di quanto sopra esposto, le

spese di ristrutturazione del complesso immobiliare in esame risultano essere capitalizzabili, in applicazione del richiamato OIC 24 e, ai fini fiscali, deducibili quali oneri pluriennali ai sensi dell'art. 108, comma 3 del TUIR.

(Firma su delega del Direttore Regionale,
Pierluigi Merletti)

IL CAPO UFFICIO