

## La fiscalità degli immobili vincolati detenuti dalle imprese



Gentile Cliente,

Con la presente desideriamo informarLa che, **per i fabbricati vincolati** – intendendosi per tali quelli di interesse rilevante per motivi storici, artistici, archeologici, culturali, mediante apposita notificazione amministrativa - **relativi ad imprese commerciali, aventi destinazione di civile abitazione** (accatastati nel gruppo A, al di fuori della categoria A/10) e **costituenti meri immobili patrimonio** (e quindi, né beni merce, né beni strumentali), la disciplina **ai fini delle imposte dirette è contenuta nell'art. 90 del TUIR.**

Tale disposizione del Testo Unico dispone che **il provento immobiliare generato dal fabbricato**, che concorre alla formazione del reddito d'impresa, **risulta essere:**

- i) nel caso in cui **il fabbricato sia locato a terzi**, il **maggiore tra il canone risultante dal contratto di locazione**, ridotto del 35% e **la rendita catastale**, opportunamente rivalutata (del 5%), ai sensi dell'art. 3 co. 48 della L. 662/96;
- ii) nel caso in cui **il fabbricato non sia locato a terzi**, **la rendita catastale ridotta del 50%**, opportunamente rivalutata (del 5%), ai sensi dell'art. 3 co. 48 della L. 662/96, senza peraltro che trovi applicazione la maggiorazione di un terzo prevista dall'art. 41 del TUIR.

La tassazione degli immobili di interesse storico artistico **posseduti degli enti non commerciali è disciplinata**, invece, dall'art. art. 144 del TUIR secondo cui:

- i) **se il fabbricato è locato a terzi**, il relativo contributo alla formazione del reddito complessivo dell'ente consiste nel **maggiore tra il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto del 35% e la rendita catastale**, opportunamente rivalutata (del 5%), ai sensi dell'art. 3 co. 48 della L. 662/96;
- ii) **se il fabbricato non è locato a terzi**, bensì è sfitto o tenuto a disposizione, **concorre a formare il reddito complessivo dell'ente non commerciale la metà della rendita catastale**, opportunamente rivalutata (del 5%), ai sensi dell'art. 3 co. 48 della L. 662/96, senza peraltro che trovi applicazione la maggiorazione di un terzo prevista dall'art. 41 del TUIR.

**La Circolare è composta da N° 6 pagine inclusa la presente**

## Premessa

Gli immobili di cui al D.lgs. 42/2004 **sono riconosciuti di interesse rilevante per motivi storici, artistici, archeologici, culturali**, mediante apposita notificazione amministrativa effettuata ai privati proprietari, possessori o detentori a qualsiasi titolo del fabbricato.

## Osserva

Tale provvedimento, **definito anche "vincolo", viene trascritto alla conservatoria** dei registri immobiliari, ancorché l'eventuale mancata trascrizione non rappresenta una condizione ostativa alla fruizione delle agevolazioni fiscali generalmente prescritte per tale categoria di fabbricati.

Il D.lgs. 42/2004 individua due differenti tipologie di vincoli che possono essere apposti sugli immobili:

- un **vincolo "diretto"**, apposto dallo Stato ad un determinato immobile al quale viene riconosciuta una specifica rilevanza culturale;
- un **vincolo indiretto**, con il quale vengono imposte delle limitazioni, affinché i comportamenti che il contribuente pone in essere non vadano a danneggiare un altro immobile ritenuto meritevole di tutela.

## Osserva

L'apposizione del vincolo determina l'insorgere dei seguenti obblighi:

- ✓ **non si possono effettuare opere di demolizione**, modifica o restauro dell'immobile vincolato, ovvero adibire quest'ultimo ad uso non compatibile con il suo interesse storico o artistico o in grado di recare pregiudizio alla sua conservazione ed integrità, senza la preventiva autorizzazione ministeriale (articolo 20 del D.lgs. 42/2004);
- ✓ **occorre obbligatoriamente sostenere le spese necessarie alla conservazione**, protezione o restauro dell'immobile vincolato (articolo 30 del D.lgs. 42/2004);
- ✓ **non si può stipulare alcun atto a titolo oneroso o gratuito che importi in tutto o in parte il trasferimento della proprietà** o della detenzione dell'immobile senza farne previa denuncia al Ministero competente (al quale spetta la prelazione);
- ✓ deve essere **consentito l'eventuale accesso al pubblico**.

A fronte degli obblighi di cui si è detto, che comportano un **restringimento dei poteri del proprietario**, è riconosciuto in capo a quest'ultimo un **trattamento fiscale agevolato che**, dal periodo d'imposta 2012, è stato oggetto di un notevole ridimensionamento. Infatti, il D.L. 16/2012 (c.d. decreto "semplificazioni fiscali") ha ridisegnato, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, il trattamento fiscale degli immobili di interesse storico o artistico ed in particolar modo di **quelli concessi in locazione a terzi**. In particolare, l'articolo 4, comma 5-quater e 5-sexies lett. a) del DL 16/2012, ha abrogato l'articolo 11, comma 2, della Legge 413/1991 ed, in luogo dell'agevolazione soppressa, ne ha introdotta un'altra che si differenzia a seconda si tratti di immobili non relativi ad imprese commerciali ovvero di immobili patrimoniali di imprese.

In questo contributo si limita l'analisi alla **fiscalità degli immobili vincolati detenuti in regime d'impresa**, avendo già esaminato in una precedente informativa la trattazione di quelli detenuti dalle persone fisiche.

### Tassazione degli immobili vincolati posseduti dalle imprese

Per illustrare il corretto trattamento impositivo degli immobili vincolati posseduti dalle imprese, è necessario preliminarmente ricordare che, nell'ambito del reddito d'impresa, occorre distinguere gli immobili in relazione alla loro natura, ovvero:

- immobili merce, alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa (articolo 83 del D.P.R. 917/1986);
- immobili strumentali all'esercizio d'impresa (articolo 43 del D.P.R. 917/1986);
- immobili patrimoniali, vale a dire gli immobili diversi da quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa e da quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa (articolo 90 del D.P.R. 917/1986).

#### LE TIPOLOGIE DI IMMOBILI DELLE IMPRESE

##### Immobili strumentali

Ai sensi dell'art. 43, co. 2, del TUIR, sono considerati immobili strumentali per natura, gli immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se a disposizione ovvero dati in locazione o concessi in comodato. Come chiarito dall'Amministrazione Finanziaria (R.M. 3.2.89 n. 3/330) sono considerati strumentali per natura le unità immobiliari che risultino classificate o classificabili in Catasto in una delle seguenti categorie:

C (unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varia)

B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi);

D (immobili a destinazione speciale);

E (immobili a destinazione particolare);

A/10 (uffici e studi privati, se la destinazione ad ufficio o studio privato risulta dalla licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria).

Ai sensi dell'art. 43, co. 2, del TUIR, sono strumentali per destinazione gli immobili *"utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore"*. Nel contesto di alcuni documenti di prassi, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- l'unità immobiliare adibita ad abitazione del custode, annessa ad un opificio industriale, è un immobile strumentale e, per tale ragione, è soggetta ad ammortamento (R.M. 4.2.82 n. 9/885);
- anche i terreni possono risultare strumentali per destinazione, a condizione che partecipino ad un processo produttivo; questo è il tipico caso, ad esempio, di un terreno permanentemente adibito dalle imprese edili a deposito di materiale (R.M. 16.2.82 n. 7/1579);

	<ul style="list-style-type: none"> <li>è esclusa la strumentalità per destinazione degli immobili abitativi locati a terzi, ritenendoli oggetto dell'attività propria dell'impresa (R.M. 4.2.82 n. 9/885 e C.M. 21.5.99 n. 112/E).</li> </ul>
	Sono definiti immobili strumentali per destinazione pro tempore, ai sensi dell'art. 43, co. 2, ultimo periodo, del TUIR, i fabbricati concessi in uso dal datore di lavoro a propri dipendenti che, per esigenze di lavoro, abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano la loro attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi.
<b>Immobili merce</b>	Si definiscono immobili merce quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa. A tal fine, rileva l'oggetto dell'attività dell'impresa che risulta dallo statuto sociale oppure, in subordine, l'oggetto dell'attività effettivamente svolta. Conseguentemente, costituiscono "immobili merce" i fabbricati costruiti o ristrutturati per la vendita dalle società immobiliari di costruzione e ristrutturazione, nonché gli immobili (terreni e fabbricati) acquistati per la rivendita dalle società di compravendita immobiliare.
<b>Immobili patrimonio</b>	Rientrano nella categoria degli immobili patrimonio, i fabbricati che non sono strumentali per l'esercizio dell'impresa (per destinazione e/o per natura) e sono diversi da quelli c.d. merce, al cui scambio o produzione è diretta l'attività dell'impresa.

## Osserva

Le disposizioni fiscali che si andranno a commentare interessano esclusivamente i fabbricati "vincolati" relativi ad imprese commerciali aventi destinazione di civile abitazione (accatastati nel gruppo A, al di fuori della categoria A/10) e costituenti meri immobili patrimonio: gli immobili vincolati costituenti per l'impresa immobili merce o immobili strumentali esulano, infatti, da tale disciplina, e concorrono alla formazione del reddito d'impresa in base alle risultanze del Conto economico di bilancio, ai sensi dell'articolo 83 del D.P.R. 917/1986.

### Immobili patrimonio di interesse storico e/o artistico a disposizione delle imprese

L'articolo 90, comma 1, del D.P.R. 917/1986, come modificato dall'articolo 4, comma 5-sexies, lett. b), del D.L. n. 16/2012, prevede un particolare regime impositivo per gli immobili patrimonio vincolati posseduti in regime di impresa. In particolare, a decorrere dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2011, è stato previsto che "per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all'art. 37, comma 1, è ridotto del 50 per cento e non si applica comunque l'art. 41".

## Osserva

Consegue che, i proventi derivanti da immobili patrimonio di interesse storico-artistico, che sono a disposizione delle imprese, concorrono alla formazione del reddito d'impresa sulla base della rendita catastale, rivalutata del 5% e ridotta del 50%.

Per gli immobili di interesse storico e/o artistico, come espressamente disposto dall'articolo 90, comma 1, del D.P.R. 917/1986, non trova applicazione la maggiorazione di un terzo del reddito fondiario contemplata dall'art. 41 del D.P.R. 917/1986 che, invece, risulta applicabile alla generalità degli altri immobili patrimonio tenuti a disposizione dalle imprese.

### **Immobili patrimonio di interesse storico e/o artistico locati dalle imprese**

L'articolo 4, comma 5-sexies, lett. b), del D.L. 16/2012, modificando l'articolo 90 del D.P.R. 917/1986, è intervenuto, sempre a decorrere dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2011, sul regime fiscale applicabile ai canoni derivanti dalla locazione di immobili patrimonio vincolati in regime d'impresa, prevedendo che, se il canone risultante dal contratto di locazione ridotto del 35% è superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito deve essere determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.

#### **Osserva**

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria "Per la determinazione del reddito imponibile, occorre sempre partire dalla rendita catastale rivalutata, ridotta del 50% e poi raffrontare la stessa con il canone di locazione ridotto del 35% (risoluzione n. 144/E/2012).

### **Tassazione degli immobili vincolati posseduti da enti non commerciali**

La tassazione degli immobili di interesse storico artistico posseduti dagli enti non commerciali è disciplinata, invece, dall'art. 144 del D.P.R. 917/1986, a mente del quale *"Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all'articolo 37, comma 1, è ridotto del 50 per cento e non si applica comunque l'articolo 41. Per i redditi derivanti da immobili locati non relativi all'impresa si applicano comunque le disposizioni dell'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo"*.

### **Immobili di interesse storico e/o artistico a disposizione degli enti non commerciali**

Analogamente a quanto previsto per le società commerciali, anche per gli immobili storici o artistici degli enti non commerciali non locati è riconosciuta:

- ✓ un'agevolazione rappresentata dalla riduzione al 50% del reddito risultante dall'applicazione della tariffa d'estimo dell'immobile stesso;
- ✓ un'ulteriore agevolazione consistente nella disapplicazione dell'articolo 41 del D.P.R. 917/1986, con la conseguenza che per detti immobili "a disposizione" non trova applicazione la maggiorazione di 1/3.

### **Immobili di interesse storico e/o artistico locati dagli enti non commerciali**

Con riguardo agli immobili storici o artistici locati da enti non commerciali, sempre l'articolo 144, del D.P.R. 917/1986 dispone che il reddito di tali immobili è determinato, analogamente a quanto già evidenziato per le società ed enti commerciali, quale minor valore tra il canone annuo ridotto del 35% e la rendita catastale rivalutata ridotta del 50%.

Trattamento fiscale degli immobili vincolati post modifiche DL 16/2012	Immobili a disposizione	Immobili locati
Immobili patrimonio vincolati posseduti da soggetti in regime d'impresa	Si assume il 50% del reddito risultante dall'applicazione della tariffa d'estimo dell'immobile stesso. Peraltro, per tali immobili non è applicabile la maggiorazione di 1/3 ordinariamente prevista in tali casi.	Deve considerarsi il maggiore tra i 2 seguenti valori: <ul style="list-style-type: none"> <li>• canone annuo, ridotto del 35%;</li> <li>• rendita catastale, rivalutata, ridotta del 50%.</li> </ul>
Immobili vincolati posseduti da enti non commerciali	Si assume il 50% del reddito risultante dall'applicazione della tariffa d'estimo dell'immobile stesso. 50% del reddito risultante dall'applicazione della tariffa d'estimo dell'immobile stesso. Peraltro, per tali immobili non è applicabile la maggiorazione di 1/3 ordinariamente prevista in tali casi.	Deve considerarsi il maggiore tra i 2 seguenti valori: <ul style="list-style-type: none"> <li>• canone annuo, ridotto del 35%;</li> <li>• rendita catastale, rivalutata, ridotta del 50%.</li> </ul>

**Fine della Circolare N° 29/2023**