

# Natura strumentale di un immobile in rapporto all'utilizzo diretto del bene

Ai fini delle imposte sui redditi, anche per gli immobili delle imprese commerciali occorre sempre provare la loro funzione

/ Stefano COMELLINI

In tema di imposte sui redditi, la natura strumentale di un immobile non può essere "in re ipsa", ma deve essere verificata in rapporto all'**utilizzo diretto** del bene da parte dell'azienda, sempre che non risulti provata l'insuscettibilità, senza radicali trasformazioni, di una diversa destinazione del bene.

Questo il presupposto di diritto, ricorrente nella giurisprudenza di legittimità, alla base della sentenza n. 18403, depositata ieri dalla Cassazione.

Nell'ambito di un procedimento penale per il reato di omessa dichiarazione (art. 5 del DLgs. 74/2000), e in particolare con riferimento al provvedimento di sequestro preventivo per equivalente, la Suprema Corte veniva investita della questione inerente la **corretta nozione** di immobile strumentale ai sensi dell'art. 43 del TUIR.

Il ricorrente sosteneva, infatti, che la vendita di un bene strumentale "per natura" – come si assumeva essere, nel caso di specie, il cespite immobiliare oggetto di cessione perché non suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni – non aveva determinato un ricavo tassabile ex art. 85 del TUIR, bensì una **plusvalenza patrimoniale** (art. 86 del TUIR), così che dal corrispettivo ricevuto avrebbe dovuto essere detratto il costo del bene non ammortizzato.

Di qui, anche la necessaria esclusione della contestata evasione IVA, per il disposto dell'art. 10, comma 8-ter del DPR 633/1972, che esenta dall'imposta le cessioni di fabbricati, o di porzioni di fabbricati strumentali, che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione **senza radicali trasformazioni**, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia, di ristrutturazione urbanistica, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

La Suprema Corte ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso, ritenendo che il bene immobile oggetto della cessione in esame non fosse riconducibile alla corretta nozione di **strumentalità**.

Dopo aver richiamato l'art. 85 del TUIR, che considera come ricavi (comma 1, lett. a) "i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui pro-

duzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa", la Corte ha, infatti, precisato che per beni strumentali devono essere intesi solo quelli **necessari** all'esercizio dell'attività.

Nel caso di specie, l'oggetto sociale era rappresentato dalla compravendita di immobili effettuata su beni propri, così che l'operazione economica che era stata posta in essere costituiva la tipica fonte di reddito della società.

In tema, la giurisprudenza si è espressa nel senso che se è corretto affermare che gli immobili – per le loro caratteristiche non suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni – appartenenti ad imprese commerciali costituiscono beni strumentali dell'impresa, anche se non sono utilizzati direttamente e sono dati in locazione o in comodato, questo non deve essere inteso (*cf.* Cass. n. [12999/2007](#)) come una sorta di riconoscimento della strumentalità del bene a **prescindere** dalle caratteristiche del medesimo in rapporto con l'attività dell'azienda, giacché occorre pur sempre la prova della funzione strumentale del bene in relazione all'attività dell'azienda.

Solo qualora risulti provata l'insuscettibilità, senza radicali trasformazioni, di una diversa destinazione del bene, è data la possibilità di prescindere, a tali fini, dall'utilizzo diretto dello stesso da parte dell'azienda (*cf.* anche Cass. n. 4306/2015).

## Una strumentalità "astratta" richiede un doveroso accertamento

Pertanto, rileva non una strumentalità "oggettiva", bensì una strumentalità "astratta", che richiede il doveroso accertamento, con l'**eccezione** che si è appena evidenziata, del rapporto, appunto strumentale, tra bene e attività aziendale, mentre la strumentalità "per destinazione" è di quegli immobili che hanno come unico impiego quello di essere direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipiche imprenditoriali.

Per la Corte, queste considerazioni si riflettono anche sulla contestata evasione IVA, tributo per cui non può esservi **esenzione** ex art. 10 comma 8-ter del DPR 633/1972, non trattandosi, nel caso di specie, di un bene riconducibile alla nozione di strumentalità.

Infatti, il bene non era stato concesso in locazione o comodato, ma **ceduto a terzi** come previsto dall'oggetto sociale, così da indurre il rigetto del ricorso.