

Risoluzione del 16/02/1982 n. 1579 - Min. Finanze - Imposte Dirette

Ilor. Terreni posseduti ed utilizzati da una societa'.

Sintesi:

Sintesi: Ai fini dell'Ilor i redditi degli immobili non costituenti beni strumentali, anche se appartenenti a societa' di persone ed a persone giuridiche, vanno separati ed autonomamente tassati nel loro ammontare determinato sulla base delle risultanze catastali ai sensi del titolo I lu009B del DPR 29.09.73, n. 597, a prescindere dal risultato di esercizio.

Testo:

Con istanza del 18 novembre 1980 l'Amministratore unico della societa' ha chiesto se si possa riconoscere la natura di beni strumentali ai terreni posseduti ed utilizzati dalla stessa societa' per l'esercizio di attivita' esclusivamente agricola e, conseguentemente, se sia legittimo determinare, anche ai fini Ilor, il reddito dei predetti terreni in base ai costi ed ai ricavi contabilizzati e non secondo le risultanze catastali ai sensi delle disposizioni contenute nel titolo secondo del D.P.R. n. 597, come indicato nelle istruzioni contenute nei modelli di dichiarazione dei redditi. A parere dell'istante una risposta positiva troverebbe fondamento nelle disposizioni contenute agli artt. 40 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e 5, secondo c., del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, nonche' nell'art. 4, quinto c., del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, secondo una interpretazione delle norme medesime in contrasto con quella seguita dall'Amministrazione nella stesura delle istruzioni riportate alla determinazione del reddito derivante da cespiti immobiliari, emanate nel presupposto che i terreni coltivati non debbano essere considerati beni strumentali. Al riguardo si osserva preliminarmente che la disposizione contenuta nella seconda parte dell'art. 40 del D.P.R. n. 597 ("i redditi degli immobili posseduti da societa' in nome collettivo e in accomandita semplice concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa) va interpretata in relazione alle disposizioni contenute nella seconda parte del secondo c. dell'art. 52 dello stesso D.P.R. n. 597 laddove e' stabilito che i redditi degli immobili indicati nell'art. 21/597, che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, concorrono a formare il reddito di impresa nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del titolo II e cioe' in base alla rendita catastale rivalutata ovvero, se trattasi di fabbricati locali, tenendo conto, qualora verificchino le situazioni di cui all'art. 2, secondo c., della L. 23 febbraio 1960, n. 131, del reddito effettivo.

Dal combinato disposto delle summenzionate norme si evince che soltanto gli immobili aventi natura di beni strumentali concorrono direttamente a formare il reddito d'impresa - e quindi non vanno evidenziati nel corrispondente quadro di dichiarazioni dei redditi - in quanto gli elementi reddituali ad essi riferibili si intendono confusi tra i componenti positivi e negativi del reddito stesso; di contro quelli non aventi detta natura pur confluendo, ma autonomamente, nel reddito di impresa, vanno determinati sulla base delle risultanze catastali. Le regole sin qui evidenziate trovano applicazione anche nei confronti delle societa' di capitali in forza del richiamo alle citate norme effettuato dai c. secondo e quarto dell'art. 5 del D.P.R. n. 598.

Chiarito quindi che sia ai fini Irpef che ai fini Irpeg la distinzione tra immobili costituenti o non beni strumentali rileva soltanto in ordine alla modalita' di determinazione del reddito di impresa, si ritiene utile per la soluzione del quesito in esame se detta dicotomia possa considerarsi valida per ogni tipo di immobile e quindi anche per l'immobile "terreno". Non vi e' dubbio che all'immobile "terreno" puo' riconoscersi natura di bene strumentale soltanto quando esso viene finalizzato, sottraendolo alla sua destinazione naturale, a partecipare ad un processo produttivo (come, per esempio, nel caso di "terreno" permanentemente adibito da imprese edili a deposito di materiale).

Quando, invece, l'immobile "terreno" viene utilizzato nel rispetto della sua natura funzione (coltivazione, pascolo ecc.) non puo' essere considerato bene strumentale bensì fattore di produzione in quanto di per se stesso produttivo di reddito.

In quest'ultima fattispecie rientra evidentemente il caso rappresentato dalla societa' istante la quale, pertanto, per la compilazione del Mod. 760/A e' tenuta a seguire le istruzioni contenute nella nota prima del modello stesso (concernenti i redditi degli immobili non costituenti beni strumentali), le quali istruzioni trovano fondamento nel combinato disposto di cui agli artt. 28, secondo c., e 51, quarto c., del D.P.R. n. 597. Per quanto concerne la parte del quesito relativa alla modalita' di

applicazione dell'imposta localita' sui redditi vanno fatte preliminarmente le seguenti considerazioni:

a) L'art. 4, quinto c., del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, prevede che l'imposta locale sui redditi fondiari e' applicata separatamente anche nei confronti delle societa' di persone e dei soggetti all'Irpeg atteso che la finalita' dell'Ilor e' di attribuire il relativo gettito direttamente agli enti locali nella cui circoscrizione il reddito e' prodotto. Cio' in forza dei principi fissati dal combinato disposto dell'art. 4, n. 2), e dell'art. 2, n. 15), della L. 9 ottobre 1971, n. 825, concernente delega al Governo per la riforma tributaria.

Tale disposizione devesi ritenere tuttora in vigore, nonostante il regime transitorio, introdotto dal D.L. 23 dicembre 1977, n. 936, convertito con modificazioni nella L. 23 febbraio 1978, n. 38, prorogato sino al 1982, secondo cui l'Ilor si applica con l'aliquota unica del 15%, si riscuote mediante autoliquidazione in base alla dichiarazione dei redditi ed il relativo gettito rimane acquisito al bilancio dello Stato.

b) La normativa di cui all'art. 40/597 va interpretata in relazione al sistema di tassazione ai fini Ilor (coesistente al momento della riforma tributaria: 1 gennaio 1974), secondo cui si provvedeva alla separata iscrizione a ruolo dell'Ilor sui redditi dominicali dei terreni e sui redditi agrari, nonche' su quelli dei fabbricati sulla base delle risultanze del catalogo al 31 agosto di ciascun periodo d'imposta (art. 6/599, primo c.).

c) Restano esclusi dalla suddetta iscrizione a ruolo gli immobili costituenti "beni strumentali" perche', come dianzi precisato, i relativi elementi reddituali debbono considerarsi confusi nei componenti negativi e positivi del reddito di impresa, talche' ben difficilmente e' individuabile il loro reddito autonomamente da quello d'impresa (si pensi, per esempio, alla difficulta' di calcolare il reddito del fabbricato adibito ad officina, condotta dal suo proprietario, enucleandolo dal reddito di esercizio dell'impresa).

Tale assunto spiega il richiamo all'art. 40 del D.P.R. 1973, n. 597 fatto nel quinto c. dell'art. 6/599.

Alla stregua delle sopra esposte considerazioni ritiene la scrivente che, ai fini dell'Ilor, i redditi degli immobili non costituenti beni strumentali, anche se appartenenti a societa' di persone ed a persone giuridiche, debbono essere separatamente ed autonomamente tassati nel loro ammontare determinato sulla base delle risultanze catastali ai sensi del titolo II del D.P.R. n. 597, a prescindere dal risultato (utile o perdita) di esercizio.