

Articoli

COMM. TRIB. I° GRADO TORINO, 21 aprile 1987, Pres. BONU – Est. ENRICO.

INVIM – Applicazione per decorso decennio – Immobile strumentale – Locazione nel corso del decennio – Incremento imponibile – Determinazione – Determinazione - Criterio

Qualora nel corso del decennio l'immobile strumentale venga locato a terzi l'INVIM è applicabile, allo scadere del predetto decennio, esclusivamente sulla parte di incremento di valore verificatosi nel periodo compreso dell'utilizzazione diretta e la scadenza del decennio (1).

Ritenuto in fatto.

Il valore iniziale del bene è stato dichiarato in L. 280.000.000 e accertato in L. 52.800.000; il valore finale, dichiarato in L. 310.000.000, è stato accertato in L. 451.000.000.

Osserva.

La Società ricorrente ha dichiarato il valore iniziale con riferimento alla data dell'1-1-1978, data in cui essendone cessato l'uso strumentale quale salone cinematografico il locale venne affittato a terzi, mentre l'ufficio ha preso come data del valore iniziale l'1-1-1963 sostenendo che l'esenzione dall'INVIM di beni strumentali è in realtà una sospensione di imposta che decade nel momento in cui il bene perde il valore strumentale.

Non può, a giudizio di questa commissione, accettarsi una simile interpretazione della legge che potrebbe configurare addirittura una illegittimità costituzionale, perché violerebbe l'art. 53 della Costituzione. Quanto al valore finale l'incremento dichiarato in 5 anni e mezzo, alla luce del tipo di locale, della sua ubicazione, del suo stato di manutenzione, appare congruo alla Commissione la quale, accogliendo il ricorso nel merito, può accantonare l'ultima richiesta avanzata dalla ricorrente e ciò la nullità per mancanza di motivazione.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nel merito confermando i valori iniziali e finali dichiarati dalla Società ricorrente.

(1) L'esenzione dall'INVIM decennale o straordinaria nel caso di bene strumentale poi affittato.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta INVIM decennale prevista dall'art. 3 del D.P.R. 26-10-1972 n. 643, la modificazione nell'uso dell'immobile, avvenuta nel corso del decennio con il passaggio dalla destinazione per l'esercizio di attività commerciale alla concessione in locazione, e fonte di contenzioso fra contribuenti ed Amministrazione finanziaria a causa dell'indeterminatezza delle disposizioni di legge.

L'art. 25, II comma, lettera d, del D.P.R. n. 643/72 (1) stabilisce che gli incrementi di valore degli immobili strumentali per l'esercizio dell'impresa sono esenti dall'imposta dovuta per il decorso del decennio, a condizione che gli stessi non siano suscettibili di diversa destinazione senza radicale trasformazione e che in essi l'attività commerciale sia esercitata direttamente dal proprietario oppure dall'enfiteuta.

L'Amministrazione finanziaria (2), ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 25 richiamato, precisa che occorre avere riguardo unicamente alla situazione di fatto e di diritto esistente alla data di scadenza del decennio e che a nulla rileva, in mancanza di una diversa espressa disposizione normativa in proposito, la destinazione del fabbricato nel periodo precedente la scadenza di detto termine, anche se protratta per un lungo periodo nel corso del decennio medesimo.

In sostanza, l'esenzione prevista dall'art. 25 viene interpretata dall'Amministrazione finanziaria come sospensione di imposta che decade nel momento in cui il bene perde la propria destinazione strumentale all'esercizio dell'attività commerciale.

Per chiarire lo spirito della norma è necessario anzitutto puntualizzare che i termini «esenzione» e «sospensione» non possono avere, nella fattispecie in esame, un significato diverso da quello desumibile dall'accezione comune dei termini, concordemente riconosciuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza in materia.

Appare pertanto dubbia la tesi ministeriale secondo la quale gli incrementi di valore di un immobile sono sospesi dalla tassazione fino a quando questo risulta essere strumentale per l'esercizio dell'impresa, mentre divengono interamente tassabili - a nulla rilevando la sua destinazione nel periodo precedente - se alla data di scadenza del decennio l'immobile ha perso il proprio status di bene strumentale.

Con tale interpretazione l'Amministrazione finanziaria attribuisce al termine «esenzione» un significato assai diverso da quello suo proprio.

Una tesi più vicina alla lettera della norma dovrebbe essere del seguente tenore:

- l'incremento di valore verificatosi nel periodo di tempo in cui l'immobile risulta essere strumentale per l'esercizio dell'impresa – e non l'immobile stesso – è esente da imposta;
- l'immobile strumentale – e non il relativo incremento di valore – è in sospensione di imposta.

In altri termini:

- quando un immobile risulta essere strumentale esso e in sospensione e l'incremento di valore verificatosi nel periodo è esente da imposta;
- quando un immobile cessa di essere strumentale esso non è più in sospensione e l'incremento di valore verificatosi a partire da quel momento non è esente da imposta.

Pertanto, alla scadenza del decennio l'immobile che non è più strumentale per l'esercizio dell'impresa verrà tassato prendendo come base imponibile la differenza fra il valore finale ed il valore che esso aveva nel momento in cui cessò di essere strumentale (in quanto prima di quel momento l'immobile era in sospensione e gli incrementi di valore erano esenti), e non, come sostiene l'Amministrazione finanziaria, la differenza fra il valore finale ed il valore alla data di acquisto o di riferimento, perché in tal caso gli incrementi di valore verificatisi nel periodo di tempo in cui l'immobile risultava essere strumentale non sarebbero stati esenti da imposta – come stabilito espressamente dalla norma – ma soltanto in sospensione.

Se così non si procedesse, l'applicazione del tributo verrebbe, peraltro, a dipendere da elementi del tutto casuali: sfuggirebbero all'imposizione contribuenti che utilizzano direttamente il bene soltanto per pochi giorni comprendenti la data di scadenza del decennio e vi sarebbero soggetti contribuenti che solo per un breve periodo, ma coincidente con il compimento del decennio, non utilizzano direttamente l'immobile facendo in tal modo venire meno l'esenzione.

Alla luce di quanto fin qui esposto e da accogliere favorevolmente la decisione della Commissione Tributaria di, 1° Grado di Torino.

Occorre infine aggiungere che l'esenzione prevista dall'art. 25, 2° comma, lettera *d*, del D.P.R. 643/72 è comunque limitata all'imposta dovuta per il decorso del decennio e non si estende anche agli incrementi di valore conseguiti attraverso l'alienazione a titolo oneroso o a titolo gratuito.

Verificandosi tali presupposti di imposta troveranno applicazione le disposizioni di cui all'art. 2 del D.P.R. 643/72 e, pertanto, verranno ripresi a tassazione gli incrementi di valore che non hanno ancora scontato l'imposta in forza dell'esenzione di cui all'art. 25.

Non sono da nascondere le difficoltà applicative che si incontreranno in tale circostanza in quanto, ai fini della tassazione ordinaria, viene a mancare il termine di raffronto iniziale costituito appunto da un valore finale decennale che abbia interamente scontato l'imposta sul plusvalore maturato nel periodo pregresso.

Ma queste difficoltà, che possono comunque trovare soluzioni proprie ed adeguate, non giustificano la soppressione di un'esenzione che la legge attribuisce in dipendenza di obiettive situazioni di uso dell'immobile indipendentemente dall'evoluzione della successiva tassazione.

ALESSANDRO GALLONE - MARCO LEVIS

 [Indice](#)
