

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 17/05/2007 n. 29

Oggetto:

Credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 - Norma di interpretazione autentica - Articolo 7, comma 1-bis, del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248

Testo:

L'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 attribuiva un credito d'imposta ai titolari di reddito di impresa che hanno effettuato investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nei territori di cui alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato che istituisce l'Unione Europea.

La disciplina agevolativa prevede che il credito maturato in relazione agli investimenti realizzati venga rideterminato se "entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione... escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni anzidetti" (articolo 8, comma 7, della legge n. 388 del 2000).

In simili ipotesi, il soggetto perde il diritto a fruire del credito d'imposta per la parte corrispondente al valore dei beni per i quali viene meno il requisito della destinazione alla struttura produttiva originaria.

A tal proposito, la circolare n. 38/E del 7 maggio 2002 aveva chiarito che il requisito della destinazione all'originaria struttura produttiva viene meno anche nell'ipotesi di locazione del bene immobile strumentale oggetto dell'agevolazione: in particolare, la predetta circolare aveva precisato che i beni immobili concessi in locazione a terzi non possono fruire dei benefici in quanto non sono inseriti ed utilizzati in una struttura produttiva del locatore, ne' possono essere considerati autonome strutture produttive.

Per quanto concerne l'esatta individuazione del concetto di destinazione (e mantenimento per il quinquennio previsto dalla norma) del bene alla struttura produttiva originaria, l'articolo 7, comma 1-bis, del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, ha introdotto una norma di interpretazione autentica del citato comma 7 dell'articolo 8 della legge n. 388 del 2000, per la quale la disposizione di cui al secondo periodo del comma 7 dell'articolo 8 della legge n. 388 del 2000 si interpreta nel senso che "gli immobili strumentali per natura, ai sensi dell'articolo 43, comma 2, secondo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i quali costituiscono un complesso immobiliare unitario polifunzionale destinato allo svolgimento di attivita' commerciale, qualora siano locati a terzi, non si intendono destinati a struttura produttiva diversa, a condizione che gli stessi vengano destinati allo svolgimento di attivita' d'impresa ai sensi dell'articolo 55 del citato testo unico".

Alla luce di tale norma interpretativa, pertanto, la locazione ad altro soggetto di un bene immobile non comporta necessariamente decadenza dal beneficio previsto dall'articolo 8 della legge n. 388 del 2000.

L'esplicita qualificazione di tale disposizione come interpretazione autentica contenuta nel citato articolo 7 del decreto legge n. 203 del 2005 implica che la stessa ha effetto retroattivo; pertanto, il principio in essa contenuto rileva per gli investimenti effettuati - nonche' per i contratti di locazione stipulati - anteriormente alla data dell'entrata in

vigore della disposizione medesima.

A tal proposito, l'Avvocatura dello Stato, con nota n. 147647 del 22 dicembre 2006, ha precisato che "nessun dubbio...puo' sussistere in ordine alla volonta' del legislatore di attribuire efficacia retroattiva alla disposizione", atteso che la formulazione della norma in oggetto esplicita che la disposizione antielusiva dell'articolo 8 della legge n. 388 "si interpreta" nel senso prospettato dal citato articolo 7, comma 1-bis, del decreto legge n. 203 del 2005. Inoltre, il successivo comma 2 dello stesso articolo 7, nel prevedere che "le disposizioni di cui al comma 1, lettere a) e b), del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto", non menziona le disposizioni del comma 1-bis che cosi' possono trovare applicazione retroattiva.

La norma di cui al citato articolo 7 prevede espressamente che, in caso di locazione a terzi degli immobili strumentali per natura che sono stati oggetto dell'investimento agevolato, il beneficio non viene meno purché sussistano le seguenti condizioni:

- a) che gli immobili costituiscano "un complesso unitario polifunzionale destinato allo svolgimento di un'attivita' commerciale";
- b) che gli immobili siano destinati dal locatario all'esercizio di attivita' d'impresa.

In presenza dei presupposti indicati risulta comunque rispettata la finalita' della norma antielusiva, volta ad impedire l'immissione temporanea dei beni nell'impresa al solo fine di fruire dell'agevolazione, in quanto viene confermata la stabilita' dell'investimento nell'originario territorio. In tal senso, ai soggetti beneficiari del credito d'imposta che, nel quinquennio di tutela fiscale previsto dalla norma antielusiva di cui all'articolo 8, comma 7, della legge n. 388 del 2000 - hanno concesso in locazione immobili strumentali rientranti tra quelli di cui all'articolo 7 del citato decreto legge n. 203 non puo' addebitarsi la "rideterminazione" del credito d'imposta prevista dall'articolo 8, comma 7, della legge n. 388.

In base al tenore letterale della disposizione in commento, si evince che, per quanto concerne la locazione del complesso polifunzionale, non e' necessario che lo stesso sia concesso in locazione ad un unico soggetto, per cui deve ritenersi legittima anche la locazione separata delle singole unita' immobiliari - o di alcune di esse - facenti parte del piu' ampio complesso, purché venga mantenuta la destinazione "allo svolgimento di attivita' di impresa ai sensi dell'art. 55 del citato testo unico".

Inoltre, poiché il citato articolo 7 del decreto legge n. 203 del 2005 reca un generico riferimento all'attivita' di impresa svolta ai sensi dell'articolo 55 del TUIR, non si richiede, ai fini del mantenimento del vincolo di destinazione alla struttura produttiva, l'identita' tra l'attivita' di impresa svolta dal locatario e quella esercitata dal soggetto che ha usufruito dell'agevolazione.

Resta inteso che, qualora il contratto di locazione del bene, o parte di esso, sia stipulato con un soggetto che non esercita "attivita' d'impresa ai sensi dell'articolo 55 del citato testo unico", si realizzano i presupposti per la "rideterminazione" del credito d'imposta, limitatamente al valore del "complesso immobiliare unitario polifunzionale" proporzionalmente riferibile alla parte di esso locato al soggetto "non-imprenditore".

Atteso che la locazione del bene, effettuata in conformita' alle disposizioni dell'articolo 7 del citato decreto legge n. 203, mantiene l'originaria destinazione dello stesso alla struttura produttiva del locatore, nessuna rilevanza assume la circostanza che la locazione stessa sia stata stipulata dopo un autonomo utilizzo da parte del locatore. In altri termini, l'utilizzo diretto da parte del locatore e la successiva concessione in locazione possono avvicinarsi - nel quinquennio previsto dall'articolo 8, comma 7, della legge n. 388 - senza che cio' pregiudichi il diritto alla fruizione del bonus in questione. Allo stesso modo, il diritto non viene meno qualora, sempre nel corso del predetto quinquennio, cessino gli effetti del contratto di locazione ed il bene agevolato rientri nella piena disponibilita' del locatore e venga da quest'ultimo direttamente utilizzato nella propria attivita' di impresa ovvero nuovamente concesso in locazione ad altro imprenditore.

Per quanto concerne, poi, l'esatta individuazione del "complesso immobiliare unitario polifunzionale destinato allo svolgimento di attivita' commerciale" (alla cui esistenza la norma interpretativa subordina il diritto al beneficio fiscale), tale deve intendersi un insieme di unita' immobiliari le quali, pur avendo una propria autonomia in quanto idonee ad essere utilizzate in modo indipendente le une dalle altre, tuttavia, mantengono con le altre unita' un collegamento economico-funzionale dovuto alla contiguita' tra le stesse ovvero al fatto che tra le singole porzioni di fabbricato sussiste un comune interesse legato sia all'eventuale condivisione di servizi comuni (pulizia, illuminazione, vigilanza), sia al fatto che l'esercizio delle singole attivita' nel medesimo complesso immobiliare crea sinergie ed economie di scopo.

Cio' si verifica, ad esempio, nell'ipotesi in cui tra le singole unita' immobiliari sussista un vincolo funzionale (si pensi, ad esempio, ai centri commerciali ed ai villaggi turistici) oppure nell'ipotesi in cui alcune di dette unita' abbiano una finalita' servente rispetto all'attivita' principale esercitata nel medesimo complesso immobiliare polifunzionale (si pensi, ad esempio, alle sale cinematografiche alle quali sono collegate altri servizi, quali bar, ristoranti, ecc.).

Si invitano, pertanto, gli uffici in indirizzo a riesaminare caso per caso, secondo i criteri esposti nella presente circolare, il contenzioso pendente concernente la materia in esame e, ricorrendone i presupposti, a provvedere al relativo abbandono secondo le modalita' di rito.

Di tale orientamento gli stessi uffici terranno conto anche nell'ordinaria attivita' di controllo e accertamento.