

RISOLUZIONE N.286/E



Roma, 11 ottobre 2007

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Costruzione e locazione di box auto. Trattamento tributario IRES e IVA.

QUESITO

L'Ente istante riferisce di essere proprietario di un *“terreno edificabile facente parte di un complesso immobiliare ad uso scolastico”*.

Su detto terreno l'Ente interpellante, nel rispetto dei piani urbanistici e della normativa vigente in materia, intende realizzare e, successivamente, gestire un parcheggio *“pertinenziale”* ai sensi dell'art. 9 della legge 24 marzo 1989, n. 122, costituito da n. 115 posti auto, di cui n. 101 box chiusi e n. 14 box coperti.

L'istante fa presente che la realizzazione del predetto parcheggio avverrà attraverso la stipulazione di contratti di appalto con una o più ditte costruttrici specializzate e che, per il finanziamento dell'opera, provvederà all'accensione di un mutuo ipotecario con un istituto di credito.

L'interpellante riferisce che i posti auto che saranno realizzati verranno *“concessi in uso”* mediante la stipulazione di contratti di locazione.

Ciò posto, l'Ente istante chiede di conoscere se l'attività di realizzazione e di gestione del predetto parcheggio si configuri come esercizio di impresa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

L'Ente istante è dell'avviso che, sia ai fini delle imposte sui redditi sia ai fini IVA, l'attività di realizzazione e gestione del parcheggio che lo stesso porrà in essere, *“configuri l'esercizio di un'impresa commerciale consistente in un'attività di valorizzazione immobiliare, avente carattere accessorio rispetto alla finalità istituzionale di religione e di culto propria dell'ente”* medesimo.

L'interpellante ritiene, in particolare, che *“sia nella fase di realizzazione che di gestione del parcheggio (...) agirà in regime di impresa”* con conseguente assoggettamento ad IVA e ad IRES.

Lo stesso istante ritiene, inoltre, che dovrà procedere all'apertura della partita IVA con il codice attività ATECOFIN 70.20.0 *“Locazione di beni immobili”*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di definire il trattamento tributario agli effetti dell'IRES e dell'IVA dell'attività di realizzazione e di gestione del parcheggio che l'ente interpellante intende porre in essere, occorre esaminare, rispettivamente, le disposizioni del Titolo II del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e degli articoli 1, 3, e 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

In particolare, ai fini IRES, l'art. 72 del TUIR stabilisce che presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie reddituali disciplinate nell'art. 6 dello stesso testo unico. In particolare, l'art. 6 del TUIR prevede che *“i singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi”*.

I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società sono indicati dal successivo art. 73, comma 1, del citato testo unico che individua, tra gli altri, alla lettera *b*) “*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, (...) residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*” e alla lettera *c*) “*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, (...) residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*”.

Per gli enti commerciali residenti di cui al citato art. 73, comma 1, lettera *b*) del TUIR, il reddito complessivo è considerato, ai sensi dell'art. 81 del citato testo unico, reddito di impresa da qualsiasi fonte provenga. Infatti, a quest'ultima categoria reddituale, definita dall'art. 55 del TUIR, vengono attratti i redditi fondiari, di capitale e diversi posseduti dagli enti commerciali.

Per gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera *c*) del TUIR il reddito complessivo è costituito, ai sensi dell'art. 143, comma 1, dello stesso testo unico, dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione.

Pertanto, per gli enti non commerciali, i redditi di impresa si configurano come una delle categorie reddituali che concorrono a formare il reddito complessivo da assoggettare ad imposta.

La distinzione fra enti commerciali ed enti non commerciali rileva anche ai fini dell'individuazione dei presupposti di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Al riguardo, l'articolo 1 del DPR n. 633 del 1972, stabilisce che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA le “*cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate (...) nell'esercizio di imprese (...)*”.

Costituiscono prestazioni di servizi, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, del citato DPR n. 633 del 1972, se effettuate verso corrispettivo, fra l'altro, “*le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili*”.

Per gli enti commerciali, l'articolo 4, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972 prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi dagli stessi poste

in essere si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese e, come tali, rientranti nel campo di applicazione dell'IVA.

Per gli enti non commerciali, ai sensi del successivo quarto comma del medesimo art. 4 del citato DPR n. 633, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Con riferimento alle attività commerciali, per "*esercizio di imprese*" si intende, sia ai fini IRES, ai sensi dell'art. 55 del TUIR, che ai fini IVA, ai sensi dell'art. 4, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, "*l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva*" delle attività commerciali di cui all'articolo 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

Pertanto, qualora l'ente svolga un'attività riconducibile tra quelle elencate all'art. 2195 del codice civile, il carattere commerciale dell'attività stessa si configura a prescindere dall'esistenza di un'organizzazione di impresa.

Nell'ipotesi in cui l'ente effettui, invece, un'attività non riconducibile tra quelle dell'art. 2195 del codice civile, al fine di accertare il carattere commerciale dell'attività posta in essere, è necessario verificare la sussistenza di un'organizzazione in forma d'impresa.

L'attività è esercitata con organizzazione in forma d'impresa quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico.

La commercialità dell'attività svolta sussiste, quindi, qualora detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitualità, ancorché non esclusiva.

In base all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, ribadito, peraltro, dall'Agenzia delle Entrate nelle risoluzioni n. 148/E del 20 maggio 2002, n. 204/E del 20 giugno 2002 e n. 273/E del 7 agosto 2002, "*la abitualità, sistematicità e continuità dell'attività economica (...) vanno intese in senso non*

assoluto, ma relativo”, per cui la qualifica di imprenditore può determinarsi anche in conseguenza del compimento di un unico affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola, implicanti la necessità del compimento di una serie coordinata di atti economici.

In particolare, la Corte di Cassazione, con sentenza del 29 agosto 1997, n. 8193, richiamata dalle citate risoluzioni n. 204/E e n. 273/E del 2002, ha affermato che affinché ricorra la figura dell'imprenditore commerciale *“non è necessario (...) che la funzione organizzativa dell'imprenditore”* costituisca *“un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi”*.

Quanto sopra rappresentato, in relazione al caso di specie, si fa presente, in via preliminare, che non rientra nelle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello il riscontro dei presupposti fattuali della norma né, quindi, la verifica dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività svolta dall'ente istante e, conseguentemente, la qualificazione ai fini tributari dello stesso ente. In via generale si evidenzia che qualora l'ente istante abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, qualunque attività dallo stesso posta in essere, ivi compresa la realizzazione del parcheggio e la successiva concessione in locazione dei relativi box auto, costituisce, sia ai fini IRES che ai fini IVA, esercizio di attività commerciale.

Nell'ipotesi in cui l'ente interpellante si qualifichi, come prospettato dallo stesso, quale ente non commerciale, per individuare il trattamento tributario ai fini IRES ed IVA dell'attività di costruzione e successiva locazione dei box auto, occorre verificare la sussistenza dei presupposti sopra evidenziati. In base a quanto emerge dall'istanza, l'attività che l'ente interpellante intende porre in essere avrà ad oggetto la costruzione e la successiva locazione di un parcheggio costituito da n. 115 posti auto, realizzata mediante la stipulazione di contratti di appalto, l'accensione di un mutuo ipotecario per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie alla realizzazione dell'opera e la successiva

stipulazione di contratti di locazione. Argomentando in base alle dimensioni dell'iniziativa descritta e alla complessiva organizzazione presupposta nella realizzazione della stessa, sembra alla scrivente, con tutte le riserve che potranno definitivamente sciogliersi solamente in sede di eventuale controllo, che l'attività in questione presenti significativi caratteri di commercialità.

Nel presupposto, infine, che lo svolgimento dell'attività, secondo le modalità e i caratteri dimensionali riferiti dall'interpellante, implichi, come sopra precisato, la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e risorse ovvero l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica, si configurerà un'organizzazione in forma d'impresa, come tale, qualificabile attività commerciale sia ai fini IRES che ai fini IVA.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.