

Risposta n. 28

Roma, 5 febbraio 2019

OGGETTO: Articoli 85, 102 e 109 del TUIR di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
Deducibilità delle quote d'ammortamento di immobili strumentali "per destinazione" utilizzati in via esclusiva per l'esercizio dell'attività commerciale dell'ente e trattamento fiscale delle contribuzioni annuali degli associati, anche per la parte di esse che sarà destinata al sostenimento dei costi di manutenzione

QUESITO

L'Associazione "ALFA" (di seguito, anche semplicemente l'Associazione) è stata costituita, come associazione non riconosciuta senza fini di lucro, dai soci fondatori BETA S.r.l. e GAMMA S.r.l., con lo scopo di "promuovere ed organizzare, a beneficio dei propri soci, attività ricreative collegate massimamente alla fruizione delle bellezze storiche, architettoniche, culturali ed enogastronomiche caratteristiche della città di (...) e del relativo *comprensorio regionale*".

L'attività dell'Associazione consiste, inoltre, nel mettere a disposizione dei propri soci, dei loro familiari e di eventuali ospiti non accompagnati, appartamenti corrispondenti alla tipologia scelta al momento della sottoscrizione

della “Domanda di Ammissione” (Membership) e nel curarne il soggiorno fornendo servizi connessi.

Gli associati sono tenuti al pagamento di una quota associativa una tantum, il cui importo varia a seconda della tipologia di appartamento scelto, ed, annualmente, al pagamento di una quota periodica (Annual Dues) collegata alla dimensione degli appartamenti.

L’attività svolta dall’Associazione, anche in conseguenza della risposta fornita dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso all’interpello ex articolo 11 della legge n. 212 del 2000 presentato dall’Associazione stessa, è stata considerata di natura commerciale.

L’Associazione, nel bilancio relativo all’esercizio chiuso il 31 dicembre X-8, anno in cui ha, di fatto, iniziato la propria attività e ha effettuato l’acquisto dei primi appartamenti, non ha imputato le quote di ammortamento dei fabbricati acquistati, ritenendo tali immobili “beni-patrimonio” e trattando alla medesima stregua gli acquisti degli appartamenti successivi, comportamento protrattosi anche nei bilanci d’esercizio degli anni seguenti.

Successivamente, nel bilancio relativo all’esercizio chiuso il 31 dicembre X-1, in conseguenza dell’acquisto di alcuni locali a uso deposito effettuato in tale anno, sulla base di quanto previsto dal principio contabile OIC n. 16 (allora in vigore) e dalle disposizioni di legge, è stata scorporata la quota parte di costo riferita alle aree di sedime di tali immobili strumentali; tale valore è stato individuato in base a un criterio forfetario di stima nella misura del 20 per cento del costo dell’immobile al netto dei costi incrementativi capitalizzati. Tali immobili strumentali sono stati, quindi, assoggettati a processo di ammortamento a partire dal bilancio in oggetto.

L’Associazione, nei bilanci relativi agli esercizi dal X-7 al X, ha reputato di continuare a non ammortizzare i fabbricati uso civile abitazione e, conseguentemente, a non dedurre le relative quote di ammortamento, sul presupposto che il valore di bilancio non fosse superiore al presumibile valore residuo al termine della loro vita utile.

Recentemente, anche in conseguenza delle dinamiche del settore immobiliare e del perdurare della crisi del relativo mercato, il valore commerciale dei fabbricati dell'Associazione "è venuto sensibilmente contraendosi".

In ragione delle sopravvenute circostanze descritte, nonché dell'approvazione della versione aggiornata del principio contabile OIC n. 16 relativo alle immobilizzazioni materiali, l'istante intenderebbe procedere, in relazione al bilancio che si chiuderà il 31 dicembre X+1, all'effettuazione del processo di ammortamento dei fabbricati uso civile abitazione, assumendo l'aliquota di ammortamento annua pari al 3 per cento, sulla base dell'aliquota prevista dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988; ciò, ovviamente, al netto del costo del terreno sottostante.

Relativamente alle manutenzioni cicliche di natura ordinaria da effettuare sia sui fabbricati che sui mobili e arredi di proprietà, l'istante rappresenta che queste "sono attuate mediante l'accantonamento di una quota annuale destinata al Reserve Fund" e con l'utilizzo del "Fondo di manutenzione ciclica" iscritto tra i "Fondi per rischi ed oneri" del passivo dello stato patrimoniale, in base agli importi determinati da un apposito studio effettuato, in passato, da una società specializzata, importi che sono raccolti dai soci tramite le Annual Dues.

Trattandosi, generalmente, di interventi di manutenzione che vengono eseguiti dopo un certo numero di anni dal momento iniziale di utilizzo dei beni, l'obiettivo del fondo di accantonamento è di far concorrere, secondo il principio di competenza, il costo di manutenzione al risultato economico degli esercizi in cui avviene l'usura dei beni aziendali.

Gli accantonamenti al suddetto fondo non sono deducibili ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'articolo 107 del TUIR e "lo diventano soltanto al momento del loro eventuale e futuro utilizzo".

L'istante riterrebbe più corretto, da un punto di vista contabile, destinare direttamente le somme raccolte dai soci a incremento del "Fondo di dotazione" dell'Associazione senza imputazione al conto economico di tali versamenti e,

conseguentemente, “senza attuare alcun passaggio al Fondo accantonamento degli accantonamenti in oggetto”.

Tutto ciò premesso, l'Associazione istante chiede alla scrivente, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212 del 2000, un parere in merito alla:

- deducibilità delle quote di ammortamento imputate in bilancio, sia ai fini IRES che IRAP, in relazione ai fabbricati uso civile abitazione in cui l'istante dichiara essere svolta l'attività dell'ente (quesito n. 1);
- irrilevanza, ai fini delle imposte sui redditi, delle contribuzioni effettuate dai soci tramite le Annual Dues, in conseguenza del trattamento contabile che si intende adottare (quesito n. 2).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante reputa sussistenti le condizioni che giustificano l'effettuazione del procedimento di ammortamento dei fabbricati uso civile abitazione (quesito n. 1), in quanto ritenuti strumentali “per destinazione” nei termini sopra specificati, sia ai fini civilistici sia ai fini fiscali, e, conseguentemente, ritiene deducibili le relative quote di ammortamento imputate in bilancio, ai fini IRES e IRAP, ai sensi dell'articolo 102 del TUIR, avuto altresì riguardo a quanto stabilito dal nuovo principio contabile OIC n. 16, nella versione aggiornata.

Nel caso degli immobili di proprietà dell'ente, si tratterebbe di fabbricati non strumentali “per natura” (vista la loro classificazione nelle categorie catastali A/1 e A/2), ma di immobili strumentali “per destinazione” ai sensi dell'articolo 43 del TUIR, in quanto utilizzati dall'Associazione per il perseguimento del proprio scopo sociale, che, sulla base della risposta all'interpello presentato dal contribuente nel X-8, costituisce attività commerciale, per l'esercizio della quale è indispensabile l'utilizzo di detti beni immobili.

L'Associazione afferma di aver effettuato costanti verifiche in ordine al valore dei fabbricati uso civile abitazione e al loro corretto inquadramento contabile; sotto questo profilo, l'istante "ha da ultimo accertato che sono venute meno le condizioni giustificative della mancanza del procedimento di ammortamento, ossia il valore residuo non è più risultato superiore al valore contabile".

Onde la decisione di avviare il procedimento di ammortamento dei beni in questione; l'istante ritiene che "la deduzione civilistica delle quote di ammortamento in bilancio assumerà rilevanza e spiegherà omologhi effetti anche ai fini fiscali".

L'inizio del procedimento di ammortamento e la conseguente deduzione delle quote di ammortamento dei suddetti fabbricati sarebbe legittima, secondo il contribuente, in quanto conforme alle previsioni dell'articolo 102 del TUIR e, altresì, alle regole contabili di cui al "nuovo" OIC n. 16.

La presente istanza si è resa necessaria, ad avviso dell'Associazione, "per il fatto che in questa particolare fattispecie è necessario verificare che sia rispettato il requisito della predetta strumentalità per destinazione dei beni immobili in oggetto, in una fattispecie per cui non constano precedenti interpretativi".

Per quanto concerne l'accantonamento al fondo di manutenzione ciclica (quesito n. 2), il comportamento contabile tenuto dall'Associazione istante sino al bilancio chiuso il 31 dicembre X è stato il seguente.

L'accantonamento "della quota annuale destinata al Reserve Fund" è stato effettuato mediante l'incremento del "Fondo di manutenzione ciclica" iscritto tra i "Fondi per rischi ed oneri" del passivo dello stato patrimoniale, registrando la contropartita a conto economico fra gli accantonamenti.

L'importo è stato determinato in base a un apposito studio effettuato, in passato, da una società specializzata e che dovrebbe essere revisionato nel corso

del X+1. Detto fondo di manutenzione ciclica è finanziato mediante le contribuzioni effettuate dai soci tramite le Annual Dues, in ottemperanza a quanto previsto dal punto 2.2 e dal punto 4.6 dello statuto vigente.

L'istante rappresenta che le Annual Dues vengono contabilizzate nella voce "ricavi" di conto economico e come contropartita "viene movimentato il conto attivo di stato patrimoniale in cui le medesime vengono accreditate".

Sotto il profilo fiscale, gli accantonamenti effettuati annualmente al suddetto fondo sono stati considerati non deducibili sia ai fini IRES, ai sensi dell'articolo 107 del TUIR, sia ai fini IRAP. Dette somme, secondo il trattamento contabile sopra descritto, "divengono deducibili al momento del loro effettivo utilizzo/sostenimento".

L'istante ritiene, peraltro, che sussistano i requisiti per poter contabilizzare le contribuzioni degli associati, relative alla manutenzione ciclica, "direttamente al Fondo di dotazione iscritto nel Passivo dello Stato Patrimoniale", senza quindi coinvolgere la voce "ricavi" di conto economico per le relative Annual Dues versate dai soci, né effettuare accantonamenti imputati al conto economico per alimentare il "Fondo manutenzione ciclica"; in sostanza, i versamenti dei soci affluiranno direttamente al patrimonio dell'Associazione, mentre i costi di manutenzione verranno contabilizzati negli esercizi di effettivo sostenimento.

A supporto di tale interpretazione, l'istante precisa che, in base allo statuto vigente, le entrate dell'Associazione "sono costituite:

(a) dalle Quote di Ammissione versate una tantum dai soggetti ammessi al CLUB in qualità di Soci. L'ammontare delle Quote di Ammissione sarà stabilito discrezionalmente dall'Organo Amministrativo (...);

(b) dalle Quote Associative Annuali e delle Quote Associative Annuali Iniziali il cui ammontare verrà annualmente stabilito dall'Organo Amministrativo (...);

(c) dalle sanzioni pecuniarie irrogate a carico dei Soci ai sensi del Codice di Condotta, dalle transfer fees di cui al presente Statuto e da ogni altra entrata che concorra ad incrementare l'attivo sociale”.

Le contribuzioni in esame inerenti la manutenzione ciclica degli immobili di proprietà, a parere dell'Associazione, non sarebbero riconducibili alla sopra indicata lettera b), “in quanto dette somme non sono relative a costi di gestione o di amministrazione dell'Associazione, né tanto meno a debiti insorti, visto che non è certo neppure l'ammontare delle medesime e l'esercizio di sostenimento”, né alla sopra indicata lettera c), “in quanto non sono sanzioni”.

In considerazione, quindi, della natura di dette contribuzioni, aventi esclusivamente carattere patrimoniale, in quanto strettamente connesse agli immobili di cui l'Associazione è proprietaria, ad avviso dell'istante, “le stesse non possono che rientrare nella sopra indicata lettera a) ed avere la stessa natura delle quote di ammissione”. Il trattamento contabile corretto, quindi, secondo il contribuente, “non può che essere il medesimo delle quote di ammissione” (rappresentato dalla scrittura contabile “Banca a Fondo di dotazione”), “senza dover contabilizzare alcun ricavo a conto economico”.

Con riferimento al trattamento ai fini IVA delle suddette quote associative, l'istante afferma che, avendo le stesse “la medesima natura delle quote annuali, saranno esenti ai sensi dell'art. 10, n. 4 D.P.R. 633/1972”.

Infine, per quanto riguarda il “Fondo manutenzione ciclica” risultante al 31 dicembre X (pari a circa euro ...), l'istante ritiene che, in considerazione del fatto di aver tassato, sia ai fini IRES sia ai fini IRAP, le relative quote di accantonamento, l'ammontare del fondo risultante al 31 dicembre X dovrà essere dedotto ai fini fiscali al momento del suo utilizzo, mediante un'apposita variazione in diminuzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che di seguito si andranno ad esporre, la scrivente ritiene che:

- le quote di ammortamento relative agli immobili uso civile abitazione oggetto di istanza, qualora iscritte in bilancio in applicazione di corretti principi contabili (circostanza che in questa sede si assume acriticamente), siano deducibili dal reddito d'impresa, nel presupposto che i medesimi beni siano utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'attività commerciale dell'Associazione (quesito n. 1);
- le contribuzioni annuali degli associati (cc.dd. "annual dues"), anche per la parte di esse che sarà eventualmente destinata al sostenimento dei costi relativi alla manutenzione ordinaria degli immobili in argomento, dovranno continuare a rilevare, ai fini delle imposte sul reddito, come ricavi (quesito n. 2).

Preliminarmente, si ricorda che, come chiarito con la risposta all'interpello n. _____ (prot. n. ___ del ___) presentato dall'istante stessa, l'attività esercitata dall'Associazione "*non pare esaurirsi nel possesso e nella gestione di unità immobiliari*", ma, piuttosto, "*assume le connotazioni di un'attività complessa svolta con i caratteri della commercialità*"; svolgendo prevalentemente attività commerciale, la stessa Associazione rientra, pertanto, tra i soggetti di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 73 del TUIR e, conseguentemente, determina il reddito, ai sensi del successivo articolo 75, in base alle disposizioni contenute nella sezione I del capo II del predetto Testo Unico.

Ciò premesso, si rappresenta che non può essere oggetto della presente risposta la qualificazione dei fabbricati ad uso civile abitazione quali beni strumentali "per destinazione", ai sensi dell'articolo 43, comma 2, primo periodo,

del TUIR, in quanto la medesima (qualificazione) richiede un'indagine fattuale non esperibile in questa sede.

Passando all'esame del primo dei quesiti proposti dall'Associazione relativo alla deducibilità, ai fini delle imposte sul reddito, delle quote di ammortamento degli immobili in argomento, si osserva quanto segue.

Nel presupposto che le unità immobiliari di proprietà dell'Associazione, come dichiarato dallo stesso contribuente nella memoria integrativa presentata in data ____, prot. RU n. ____), siano utilizzate esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale (circostanza da comprovare in sede di attività di controllo) e fatto in ogni caso salvo il rispetto dei principi contabili – si ritiene che l'istante possa dedurre dal reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 102 del TUIR, le relative quote di ammortamento, previa imputazione al conto economico dei predetti costi (secondo corretti principi contabili), ai sensi dell'articolo 109, comma 4, del TUIR.

In caso contrario (i.e. in caso di utilizzo “promiscuo” delle unità immobiliari in questione), si ritiene che i relativi immobili vadano qualificati come “immobili-patrimonio” e i relativi componenti reddituali positivi e negativi vadano assoggettati alla disciplina di cui all'articolo 90 del TUIR.

I suddetti componenti negativi, nel presupposto assunto in queste sede acriticamente della corretta iscrizione in bilancio in base al principio contabile di riferimento (OIC n. 16), potranno essere dedotti dalla base imponibile IRAP ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (cd. “decreto IRAP”), rientrando l'ente istante (che svolge, come detto, prevalentemente attività commerciale) tra i soggetti passivi del tributo ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera a), del predetto decreto.

Con riferimento al secondo quesito riguardante la parte delle quote annuali versate dagli associati (cc.dd. “annual dues”) destinate a coprire i futuri costi per manutenzioni cicliche di natura ordinaria relativi agli immobili uso

civile abitazione di proprietà del soggetto istante, nonché (riguardante) gli accantonamenti al “Fondo di manutenzione ciclica”, si osserva quanto segue.

Innanzitutto, l’istante rappresenta che si tratta di interventi di manutenzione “*che vengono eseguiti dopo un certo numero di anni dal momento iniziale di utilizzo dei beni, con maturazione del relativo costo in più esercizi e manifestazione finanziaria a scadenze pluriennali*” e che l’accantonamento al relativo fondo, considerato indeducibile sia ai fini IRES che ai fini IRAP, è stato effettuato, ogni anno, secondo il principio di competenza.

Le quote annuali versate dagli associati, ivi inclusa la parte destinata a coprire i costi per manutenzioni cicliche di natura ordinaria ancora da sostenere, sono state contabilizzate, fino all’esercizio chiuso il 31 dicembre X, tra i ricavi di conto economico.

La soluzione proposta dall’istante, da adottare nel bilancio relativo all’esercizio sociale chiuso il 31 dicembre X+1, prevede, invece, che:

- le contribuzioni dei soci (cc.dd. “*annual dues*”) connesse con la manutenzione ordinaria degli immobili in questione (i cui costi non sono ancora stati sostenuti) saranno imputate direttamente al “Fondo di dotazione” (i.e. al patrimonio netto, senza transitare da conto economico), invece che contabilizzate tra i ricavi, poiché “*aventi esclusivamente carattere patrimoniale*”;
- i costi relativi alla manutenzione ordinaria “*verranno contabilizzati negli esercizi di effettivo sostenimento*”, senza “*effettuare accantonamenti imputati al conto economico per alimentare il Fondo manutenzione ciclica*”.

Nel merito, si ritiene, coerentemente con le indicazioni espresse nella risposta fornita all’interpello sopra menzionato (interpello n. ____), che le contribuzioni annuali degli associati (cc.dd. “*annual dues*”), anche per la parte di esse che sarà eventualmente destinata al sostenimento dei costi relativi alla manutenzione ordinaria degli immobili in argomento, rientrino nell’ambito

applicativo di cui all'articolo 85, comma 1, lettera a), del TUIR, (in base al quale sono considerati ricavi i corrispettivi "*delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa*"), atteso che le stesse sono dirette, in sostanza, "*a remunerare il godimento dell'appartamento assegnato a ciascun socio e il complesso delle prestazioni garantite*" dall'Associazione, a prescindere dalle modalità con le quali le predette somme verranno impiegate; le stesse quote annuali, pertanto, dovranno continuare a rilevare, ai fini delle imposte sul reddito, come ricavi ai sensi dell'articolo 109, comma 3, del TUIR. Il "Fondo di manutenzione ciclica", iscritto tra i fondi rischi e oneri del passivo dello stato patrimoniale dell'ente, costituisce un fondo cd. "tassato", essendo stato alimentato con accantonamenti fiscalmente non deducibili ai sensi dell'articolo 107 del TUIR e dell'articolo 5, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, tale per cui, il relativo utilizzo anche parziale - mediante imputazione di un componente positivo di conto economico - a copertura dei costi di manutenzione ordinaria (nell'esercizio in cui i medesimi saranno effettivamente sostenuti) non sarebbe, simmetricamente, imponibile tanto ai fini IRES quanto ai fini IRAP.

Pertanto, si osserva in via incidentale che la corresponsione delle suddette quote annuali da parte degli associati non rientrerebbe, come sostenuto dall'istante, nell'ambito applicativo di cui all'articolo 10, numero 4, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai fini dell'esenzione IVA, non configurando "*operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali*".

Si ribadisce, altresì, che, come chiarito nella menzionata risposta all'interpello n. ____, le contribuzioni corrisposte una tantum dagli associati (cc.dd. "Membership") non sono riconducibili nell'ambito applicativo della disposizione recata dall'articolo 148, comma 1, del TUIR e, pertanto, le medesime dovranno rilevare, come componenti positivi di reddito, nei periodi d'imposta di rispettiva competenza.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)