


| | |
|---|---|
|  | REGIONE AUTONOMA FRIULI VENEZIA GIULIA |
| DIREZIONE CENTRALE AUTONOMIE LOCALI, FUNZIONE PUBBLICA, SICUREZZA E POLITICHE DELL'IMMIGRAZIONE | |
| Servizio tributi locali e aiuti di stato | autonomielocali@certregione.fvg.it tributilocali@regione.fvg.it aiutidistato@regione.fvg.it tel + 39 0432 555 928 I - 33100 Udine, via Sabbadini 31 |

Udine, [data del Protocollo]

Ufficio tributi dei Comuni della regione

ANCI FVG

anci.fvg@pec.it

Ordine dei dottori commercialisti della provincia di Gorizia
ordinego@legalmail.it

Ordine dei dottori commercialisti della provincia di Pordenone
odcec.pn@odcecpn.legalmail.it

Ordine dei dottori commercialisti della provincia di Trieste
ordine@odcects.legalmail.it

Ordine dei dottori commercialisti della provincia di Udine
segreteria@odcecpn.legalmail.it

Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti
contabili
consiglio.nazionale@pec.commercialistigov.it

Ordine dei consulenti del lavoro della provincia di Gorizia
ordine.gorizia@consulentidellavoropec.it

Ordine dei consulenti del lavoro della provincia di Pordenone
ordine.pn@consulentidellavoropec.it

Ordine dei consulenti del lavoro della provincia di Trieste
ordine.trieste@consulentidellavoropec.it

Ordine dei consulenti del lavoro della provincia di Udine
ordine.udine@consulentidellavoropec.it

Consiglio nazionale dell'ordine dei consulenti del lavoro
consigionazionale@consulentidellavoropec.it

Consulta nazionale dei CAF
coordinamento@pec.consultacaf.it

Trasmessa solo a mezzo PEC

Oggetto: Circolare n. 1/STL/2025. Imposta locale immobiliare autonoma (ILIA). Chiarimenti interpretativi in merito alla fattispecie dei fabbricati strumentali all'attività economica.

1. Fabbricati strumentali all'attività economica. Definizione e considerazioni generali

L'art. 3, comma 1, lett. b), della legge regionale 17/2022, come modificato dalla legge regionale 9/2024, fornisce la definizione di fabbricato strumentale all'attività economica e prevede che è tale il fabbricato *<<utilizzato esclusivamente dal soggetto passivo unicamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale così come definito rispettivamente dagli articoli 53 e 55 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi)>>*.

Dalla definizione normativa si evince che il legislatore regionale ha accolto una nozione di strumentalità "per destinazione" e non anche "per natura". Sono strumentali "per destinazione", infatti, i fabbricati che il possessore utilizza esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale, dell'arte o della professione, a prescindere dalla classificazione catastale dell'immobile. Si tratta cioè del caso in cui il possessore utilizza direttamente il fabbricato per finalità inerenti alla propria attività economica, senza che assuma alcun rilievo la categoria catastale cui l'immobile appartiene.

In ambito ILIA, pertanto, non trova alcuno spazio la categoria della strumentalità "per natura" che è presente, invece, nella disciplina statale delle imposte sui redditi. L'art. 43, comma 2, del decreto legislativo 917/1986 (TUIR), infatti, considera come strumentali "per natura" i fabbricati che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ancorché non utilizzati ovvero dati in locazione o comodato¹.

In termini generali, pertanto, si può affermare che la nozione di fabbricato strumentale all'attività economica accolta dall'art. 3, comma 1, lett. b), della legge regionale 17/2022 impedisce di considerare un fabbricato come strumentale all'attività economica in caso di non uso o di concessione in godimento a terzi, e ciò anche nell'ipotesi in cui l'immobile non risulti suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Similmente a quanto previsto nelle imposte sui redditi, poi, anche l'uso promiscuo determina l'impossibilità di qualificare un fabbricato come strumentale all'attività economica. A questo proposito è possibile distinguere ulteriormente tra uso promiscuo in senso oggettivo e uso promiscuo in senso soggettivo.

In particolare, l'avverbio *<<unicamente>>* contenuto nella definizione normativa chiarisce che l'uso promiscuo del fabbricato da parte del medesimo possessore (**uso promiscuo in senso oggettivo**) non consente di qualificare il fabbricato come strumentale all'attività economica.

¹ Al riguardo, peraltro, occorre ricordare che l'art. 18 della legge regionale 17/2022 ha introdotto, per il solo anno d'imposta 2023, una presunzione assoluta di strumentalità per i fabbricati appartenenti a talune categorie catastali, a prescindere, pertanto, dall'utilizzo che in concreto ne faccia il possessore. In sostanza, ai soli fini della presunzione di cui al citato art. 18, è stata accolta una nozione di strumentalità "per natura".

Ciò accade, ad esempio, nel caso in cui l'immobile sia adibito promiscuamente all'esercizio dell'attività economica e all'uso personale o familiare del contribuente.

L'avverbio <<esclusivamente>>, invece, fa sì che siano esclusi dalla categoria dei fabbricati strumentali all'attività economica anche quelli utilizzati in parte dal soggetto passivo e in parte da altro soggetto (**uso promiscuo in senso soggettivo**).

Ciò non esclude, tuttavia, che in presenza di più soggetti passivi, un fabbricato possa essere considerato strumentale all'attività economica limitatamente alla quota di possesso di colui che utilizza l'immobile per lo svolgimento della propria attività professionale o imprenditoriale. Tale conclusione, infatti, discende direttamente dall'applicazione del principio contenuto nell'art. 6, comma 3, della legge regionale 17/2022, a mente del quale <<in presenza di più soggetti passivi con riferimento a un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi e oggettivi riferiti a ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni>>.

Si può ritenere, pertanto, che in presenza di più comproprietari l'uso promiscuo in senso soggettivo debba essere valutato avendo riguardo alla singola quota di possesso e non al fabbricato nella sua interezza.

(Esempio 1)

Una falegnameria è posseduta al 50 per cento da due comproprietari, di cui uno soltanto utilizza l'immobile per lo svolgimento della propria attività di falegname. In tal caso il comproprietario che utilizza l'immobile per la propria attività di falegname può considerarlo come strumentale all'attività economica.

Al contrario, il comproprietario che non svolge l'attività di falegname non può considerare il fabbricato come strumentale all'attività economica.

(Esempio 2)

Un'officina è interamente posseduta da un meccanico che la utilizza soltanto in parte per lo svolgimento della propria attività. Una porzione dell'officina, infatti, è concessa in locazione a un artigiano che la utilizza come magazzino. In tal caso il fabbricato non può essere considerato strumentale all'attività economica trattandosi di un caso di uso promiscuo in senso soggettivo.

Si coglie, infine, l'occasione per ribadire che, in presenza dei requisiti richiesti dall'art. 3, comma 1, lett. b), della legge regionale, il soggetto passivo deve attestare la strumentalità del fabbricato mediante dichiarazione da presentare entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento, come previsto dall'art. 13, commi 1 e 4, della legge regionale 17/2022.

In assenza di dichiarazione, dunque, non è possibile applicare l'aliquota prevista dall'art. 9, comma 7, della legge regionale 17/2022 per i fabbricati strumentali all'attività economica, a nulla rilevando l'eventuale codice tributo utilizzato dal contribuente in occasione del versamento in autoliquidazione dell'imposta.

2. Il requisito della coincidenza tra possessore e utilizzatore nelle società e nelle associazioni professionali

Come si è visto, la nozione di fabbricato strumentale di cui all'art. 3, comma 1, lett. b), della legge regionale 17/2022 prevede che l'immobile sia utilizzato esclusivamente dal possessore ed unicamente per l'esercizio della sua attività economica.

La disposizione richiamata, in altri termini, impone che vi sia piena coincidenza tra il possessore e l'utilizzatore del fabbricato.

Tale definizione richiede di approfondire alcune ipotesi peculiari nelle quali potrebbe *prima facie* escludersi che vi sia coincidenza tra possessore e utilizzatore del fabbricato.

Può accadere, innanzitutto, che un fabbricato sia posseduto da una persona fisica, la quale è al contempo socia della **società di persone** (società semplice, società in nome collettivo o società in accomandita semplice) che ivi esercita la propria attività d'impresa.

In tal caso si può concludere nel senso della sussistenza del requisito richiesto dalla legge – vale a dire della coincidenza tra possessore e utilizzatore dell'immobile – in quanto le società di persone, pur essendo dotate di una soggettività giuridica distinta da quella dei singoli soci che la compongono, hanno un'autonomia patrimoniale imperfetta e sono prive di personalità giuridica.

Tale conclusione si pone in linea di continuità con quanto affermato dal Dipartimento delle finanze del MEF e da una parte della giurisprudenza di merito a proposito di una esenzione dall'IMU, introdotta durante l'emergenza da Covid-19 a favore delle strutture turistico-alberghiere e che prevede quale requisito per la sua applicazione che i *<<proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate>>* (art. 177 del decreto-legge 34/2020, conv. con mod. dalla legge 77/2020, e art. 78 del decreto-legge 104/2020, conv. con mod. dalla legge 126/2020).

Ebbene, rispetto a tale esenzione il Dipartimento delle finanze del MEF, con nota prot. 29191 del 10.6.2021, ha ritenuto sussistente *“la condizione, richiesta dalla legge, della coincidenza tra il soggetto passivo e il gestore dell'attività (...) dal momento che le società di persone non hanno personalità giuridica e hanno un'autonomia patrimoniale imperfetta. Pertanto, è applicabile l'esenzione dall'IMU per gli immobili in questione se i soci, oltre a essere “proprietari degli immobili”, (...) siano al contempo anche gestori dell'attività svolta dagli stessi”*. In aggiunta a ciò, si valorizza anche la circostanza che *“in dette società la gestione delle stesse spetta ai soci, secondo le norme civilistiche che regolano il potere di amministrazione”*.

La stessa lettura è stata fornita anche da una recente pronuncia di merito in cui una Corte di giustizia tributaria ha affermato che le norme che hanno introdotto l'esenzione in argomento *“non pongono alcun requisito circa la forma imprenditoriale attraverso cui i proprietari degli immobili debbano gestire le attività ricettive negli immobili medesimi. Pertanto, l'ipotesi in cui i proprietari degli immobili ne esercitino all'interno l'attività in forma societaria (...) non può essere esclusa dal perimetro delle esenzioni”*. Si sottolinea, poi, la circostanza che nelle società in nome collettivo, se non diversamente pattuito, l'amministrazione compete a ciascun socio disgiuntamente dagli altri, con la conseguenza che il proprietario dell'immobile coincide di regola anche con il soggetto che ne gestisce l'attività all'interno. Del resto, una diversa

interpretazione – si osserva – “*sarebbe in contrasto con la ratio ispiratrice delle norme medesime*” (C.g.t. di I grado Campania Napoli, sez. XIX, sent. n. 15284/2024).

Tali considerazioni valgono *a fortiori* nei casi in cui l'attività economica sia svolta da una **impresa individuale** essendo quest'ultima priva di una propria soggettività giuridica distinta da quella dell'imprenditore. Nell'impresa individuale, infatti, c'è completa confusione tra il patrimonio personale dell'imprenditore e quello riferito all'attività svolta, senza che vi sia possibilità di tenere distinti, in relazione al medesimo soggetto, i rapporti a lui facenti capo quale imprenditore e quelli estranei all'impresa.

Si può prescindere, inoltre, dalla circostanza che il fabbricato sia o meno annotato nel registro dei beni ammortizzabili di cui all'art. 16 del d.P.R. 600/1973. La disposizione regionale che, ai fini ILIA, fornisce la definizione di fabbricato strumentale all'attività economica, infatti, non richiede espressamente che l'immobile sia annotato nel libro cespiti, la tenuta del quale del resto non è sempre prevista come obbligatoria dalla legge.

Analoghe conclusioni possono trarsi anche con riferimento alle **associazioni professionali**, le quali costituiscono autonomi centri d'imputazione di rapporti giuridici che, pur avendo una limitata forma di soggettività giuridica, non possono mai acquistare autonoma personalità giuridica. Si tratta cioè di un fenomeno che non è in grado di determinare una piena alterità soggettiva tra l'associazione professionale e i soci che la costituiscono.

Diversamente accade, invece, nell'ipotesi in cui l'attività economica sia esercitata da una **società di capitali** (società per azioni, società in accomandita per azioni o società a responsabilità limitata) e il possessore dell'immobile sia uno dei suoi soci. In tal caso, infatti, va escluso che vi sia coincidenza tra possessore e utilizzatore, in considerazione del fatto che le società di capitali sono dotate di autonoma personalità giuridica e, dunque, sono considerate dall'ordinamento giuridico come soggetti di diritto del tutto distinti dai singoli soci che compongono la compagine sociale.

3. Gli effetti del temporaneo inutilizzo sui fabbricati strumentali all'attività economica

Il concetto di “utilizzo” rilevante ai fini della definizione di fabbricato strumentale all'attività economica contenuta nell'art. 3, comma 1, lett. b), della legge regionale 17/2022 non fa riferimento a un concetto dinamico di concretezza o di effettività relativamente all'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale, ma indica soltanto la natura del rapporto tra l'immobile e il soggetto che ne dispone.

Tale conclusione si pone in continuità con l'orientamento della Corte di cassazione, che di recente ha chiarito il significato da attribuire al concetto di “utilizzo” con riguardo all'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del decreto legislativo 504/1992 (Cass. civ., sez. V, ord. 2364/2025). Le considerazioni svolte dai giudici di legittimità, infatti, pur essendo riferite a una diversa fattispecie, consentono di cogliere dei principi di carattere generale di cui è opportuno tenere conto anche nell'interpretazione del concetto di “utilizzo” contenuto nella definizione di cui all'art. 3, comma 1, lett. b), della legge regionale 17/2022.

In sintesi, ciò che rileva è che il fabbricato sia effettivamente e attualmente destinato all'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale secondo le concrete possibilità contingenti, le quali sono compatibili con uno stato meramente transitorio e reversibile di inutilizzo, determinato, ad esempio, dalla necessità di ristrutturare il fabbricato ove è svolta l'attività.

Non ogni mancato utilizzo, in definitiva, impedisce di qualificare il fabbricato come strumentale all'attività economica, ma solo quello che sia indizio di un mutamento della destinazione o, comunque, della cessazione della strumentalità del bene.

4. Fabbricati oggetto di *leasing* immobiliare

La nozione di fabbricato strumentale all'attività economica prevista dall'art. 3, comma 1, lett. b), della legge regionale 17/2022, come modificato dall'art. 1 della legge regionale 9/2024, considera strumentali i fabbricati utilizzati da qualsiasi soggetto passivo dell'imposta e non soltanto quelli utilizzati dal possessore in senso stretto, per tale dovendosi intendere <<*il proprietario, ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie sugli immobili*>> (art. 6, comma 1, della legge regionale 17/2022).

Alla categoria dei fabbricati strumentali all'attività economica, pertanto, possono essere ricondotti – in presenza di tutti gli altri requisiti richiesti dalla legge regionale – anche i fabbricati utilizzati dai soggetti passivi di cui all'articolo 6, comma 2, della legge regionale 17/2022, tra i quali rientra il locatario nell'ipotesi di *leasing* immobiliare (art. 6, comma 2, lett. c), della legge regionale 17/2022).

5. Fabbricati posseduti da società di gestione immobiliare

Le società di gestione immobiliare hanno come oggetto sociale la gestione e la concessione in locazione degli immobili di loro proprietà. Si tratta, cioè, delle società la cui attività consiste principalmente nella mera utilizzazione passiva degli immobili di proprietà attraverso la loro concessione in locazione a terzi.

In linea con quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, sono strumentali all'attività economica i fabbricati che hanno come unico impiego quello di essere direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, senza risultare idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti.

Nel caso delle società di gestione immobiliare ciò avviene per i fabbricati posseduti e direttamente utilizzati nell'espletamento dell'attività di locazione immobiliare (ad es., la sede dei propri uffici), sempre che ricorrano tutti gli altri presupposti previsti dalla legge regionale per i fabbricati strumentali all'attività economica.

Diverso è il caso dei fabbricati posseduti dalle società di gestione immobiliare e locati a terzi che, invece, non sono strumentali all'attività economica in quanto si caratterizzano per il fatto di costituire beni oggetto dell'attività d'impresa e, come tali, suscettibili di produrre un loro autonomo reddito.

Anche la giurisprudenza ha avuto modo di chiarire che *“non possono (...) essere ascritti alla categoria degli immobili strumentali quegli immobili che, pur potendo essere in certo senso strumentali rispetto alle finalità che il soggetto d'imposta persegue attraverso l'esercizio dell'impresa, costituiscono nel contempo l'oggetto della predetta attività imprenditoriale quali, in generale, gli immobili locati a terzi. La semplice attività di locazione di appartamenti, quand'anche svolta da un'impresa, non consente, pertanto, di qualificare come strumentali i beni immobili dati in godimento e, pertanto, gli immobili posseduti dalle immobiliari di gestione concessi in locazione a terzi, non possono essere considerati strumentali”* (Comm. Trib. Lombardia Milano, sez. XVII, sent. n. 594/2021).

La Direttrice del Servizio
dott.ssa Paola Grizzo
(firmato digitalmente)

Contatti:

dott.ssa Lavinia Bona, titolare della Posizione organizzativa tributi locali (tel. 0432 555386);
dott. Andrea Battiston, funzionario del Servizio tributi locali e aiuti di Stato (tel. 0432 555267).