

Ciò posto, la questione all'esame del Collegio concerne l'applicabilità o meno, ai fini dell'ILOR del citato art. 40 del D.P.R. n. 597, secondo il quale « i redditi degli immobili che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di imprese commerciali da parte dei loro possessori... non sono considerati redditi fondiari e concorrono a formare il reddito complessivo d'impresa ».

Sostiene l'Ufficio, e le Commissioni di merito ne hanno condiviso l'assunto, che, essendo l'IACP un ente che esercita attività commerciale [art. 2 lett. b) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598], i redditi che traggono origine dal patrimonio immobiliare dell'ente stesso non concorrono alla formazione di un reddito d'impresa, ma di un reddito fondiario, come tale, soggetto all'accertamento separato dell'ILOR.

Tali conclusioni non possono essere condivise.

Premesso che il concetto di strumentalità di cui al predetto art. 40 è generico e ben più ampio di quello previsto nel passato ordinamento, dall'art. 72

---

penso ad accogliere l'interpretazione dell'art. 40 D.P.R. n. 597 per la quale questo, nella sua seconda parte, porrebbe una presunzione (non assoluta ma) relativa di strumentalità degli immobili posseduti dalle società personali commerciali (e, per il rinvio di cui all'art. 5, 2° comma, D.P.R. n. 598, degli enti e società commerciali soggetti all'IRPEG) (4). Opinione questa che la decisione della Commissione Centrale n. 1140 del 1979 decisamente (anche se non esplicitamente) respinge, espressamente affermando che la strumentalità dell'immobile va provata da parte del contribuente.

Su posizioni non lontane dalla segnalata tendenza giurisprudenziale, seppure ben più articolate, si trova il Tremonti (5) che definisce una « forzatura » l'opinione di chi vede sancita nell'art. 40 D.P.R. n. 597, seconda parte, una presunzione di strumentalità dei beni immobili posseduti dai soggetti ivi specificati e dalle società ed enti commerciali di cui all'art. 5, 2° comma D.P.R. n. 598 (6); la forzatura starebbe, a giudizio dell'autore, nell'assioma per il quale alla classificazione del reddito come di impresa debba costantemente corrispondere l'applicazione del criterio di determinazione della base imponibile più diffuso relativamente al particolare reddito (risultanze del conto P/P).

Viceversa l'art. 52, 2° comma D.P.R. n. 597 prescrive espressamente che la determinazione dei redditi immobiliari pure classificati d'impresa (in virtù dell'art. 40, seconda parte) avvenga, in quanto detti immobili non siano strumentali all'esercizio dell'impresa, sulla base delle risultanze catastali; perché il reddito dell'immobile posseduto dalla società in nome collettivo o in accomandita sia effettivamente fatto oggetto di

---

(4) *Op. ult. cit.*, 268; da notare che la presunzione relativa di strumentalità veniva individuata proprio dalla decisione della commissione di II grado di Ancona che il Ciani ha annotato nello scritto citato.

(5) TREMONTI, *Appunti sull'imposizione tributaria del reddito di fabbricati strumentali*, in questa *Rivista*, 1978, II, 191 ss.

(6) *Op. ult. cit.*, 192.