

REDDITO IMPRESA E IRAP

Gli immobili strumentali delle società

di Sandro Cerato

Le **disposizioni normative che regolano il reddito d'impresa** suddividono gli immobili in tre categorie:

- **immobili strumentali** ([articolo 43 del Tuir](#)), che a loro volta possono essere “per natura” (classificati nelle categorie A/10, B, C, D ed E), che mantengono la strumentalità anche se non utilizzati o concessi in locazione o comodato, o “per destinazione” (utilizzati direttamente ed esclusivamente per l’attività d’impresa, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza), che concorrono alla formazione del reddito d’impresa in base alle risultanze contabili (deduzione dei costi, tassazione dei relativi proventi, scorporo del valore dell’area, ecc.);
- **immobili merce**, costituenti oggetto dell’attività d’impresa, che concorrono alla formazione del reddito d’impresa quale rimanenze finali, valorizzate secondo le disposizioni dell’[articolo 92](#) del Tuir (ovvero [articolo 93](#) per le opere ultrannuali);
- **immobili non strumentali (o “patrimonio”)**, individuati per esclusione in quanto non rientranti nelle precedenti categorie indicate. Si tratta di immobili di natura abitativa (altrimenti rientrano tra quelli strumentali per natura) non utilizzati direttamente per lo svolgimento dell’attività d’impresa, né oggetto proprio dell’attività d’impresa.

Per tali ultimi beni l’[articolo 90 del Tuir](#) prevede la **concorrenza al reddito d’impresa del reddito fondiario** (o catastale), con conseguente indeducibilità di tutti i costi afferenti (salve le eccezioni oltre evidenziate), e non imponibilità di eventuali proventi, quali ad esempio i canoni di locazione. Operata tale sterilizzazione (con le relative variazioni nel modello Unico), il reddito “fondiario” è **determinato nel maggiore tra la rendita catastale rivalutata del 5% ed il canone di locazione**, eventualmente ridotto di un importo massimo del 15% a titolo di spese di manutenzione **ordinaria** effettivamente sostenute e documentate. Come evidenziato nella [circolare AdE 10/E/2006](#), le spese di manutenzione rilevanti per la **riduzione del canone di locazione** devono essere rimaste a carico del locatore (ipotesi poco frequente, poiché trattasi di spese contrattualmente a carico del locatario), e comunque entro il predetto limite del 15%.

Con la [sentenza 17 giugno 2015, n. 12466](#), la **Corte di Cassazione ha negato la possibilità di fruire della detrazione Irpef per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio**, di cui all’articolo 16-bis del Tuir, eseguiti su immobili strumentali posseduti da una società di persone. Nella sentenza in questione, per addivenire alla conclusione di **escludere dalla detrazione gli immobili diversi da quelli “patrimonio”**, i giudici affermano in primo luogo che, secondo quanto disposto dagli [articoli 43 e 65 del Tuir](#), “*in presenza di una società in nome collettivo l’immobile che le appartiene non può essere comunque considerato produttivo di reddito*

fondiario, sussistendo una presunzione assoluta di strumentalità ai fini dell'impresa". Tale conclusione non è condivisibile poiché dalla lettura delle disposizioni del Tuir, in parte già richiamate, si perviene ad una differente conclusione. In primo luogo, si consideri che secondo quanto stabilito dall'[articolo 65 del Tuir](#), **tutti i beni appartenenti alle società di persone sono relativi all'impresa**, e ciò in relazione a quanto previsto a sua volta dall'[articolo 6, comma 3, del Tuir](#), secondo cui tutti i redditi prodotti dalle società di persone commerciali appartengono alla categoria del reddito d'impresa. Dato per assodato il principio, si tratta di verificare se vi siano dei beni appartenenti alle società di persone che, pur producendo reddito d'impresa, concorrono in base a modalità diverse da quelle emergenti dalla contabilità. Ed in tale ambito il riferimento è agli **immobili che non hanno la qualifica di bene strumentale** (quelli patrimonio di cui all'[articolo 90 del Tuir](#)), per i quali è indubitabile l'appartenenza al reddito d'impresa, ma è peculiare il criterio con il quale gli stessi confluiscono in tale categoria reddituale (reddito fondiario e non risultanze contabili). In altre parole, non si deve confondere il concetto di appartenenza all'impresa con quello della strumentalità all'impresa stessa.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso: