

REDDITO IMPRESA E IRAP

Tassazione degli immobili patrimonio

di **Alessandro Bonuzzi**

Gli immobili posseduti dalle imprese commerciali possono essere classificati in **tre categorie**: gli immobili **strumentali**, gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività (cd. immobili **merce**) e gli immobili **patrimonio**.

Rientrano nella categoria degli immobili patrimonio quelli che non sono né strumentali né merce, ma costituiscono un **investimento** per l'impresa.

Le **regole impositive** degli immobili patrimonio, valevoli ai fini della determinazione del **reddito d'impresa**, sono contenute nell'[articolo 90 Tuir](#). Limitando l'analisi a quelli **situati in Italia**, tale norma prevede che gli immobili patrimonio, proprio perché **estranei** al normale svolgimento dell'attività, **non** concorrono alla formazione del reddito d'impresa sulla base dei **costi e ricavi** ad essi afferenti, bensì secondo le regole dei **redditi fondiari**.

Pertanto, per gli **immobili patrimonio non locati**, il reddito è determinato in base alla **rendita catastale rivalutata**. Al tal riguardo, però, è necessario precisare che questa regola **non trova applicazione** per i redditi, dominicali e agrari, dei **terreni derivanti dall'esercizio delle attività agricole** di cui all'[articolo 32 Tuir](#), pur se nei limiti ivi stabiliti, i quali, in **deroga** alla regola generale, partecipano al reddito di impresa in base alle **risultanze del conto economico**.

Gli **immobili patrimonio concessi in locazione**, invece, concorrono a formare il reddito di impresa, salvo qualche piccola differenza, secondo le disposizioni contenute nell'[articolo 37 Tuir](#), e in particolare, per un **importo pari al maggiore** tra le seguenti grandezze:

1. la **rendita catastale rivalutata** del 5%;
2. il **canone di locazione** ridotto, fino a un **massimo del 15% del canone** medesimo, dell'importo delle **spese** documentate, sostenute ed effettivamente rimaste a carico per l'esecuzione di interventi di **manutenzione ordinaria**.

Si consideri il seguente **esempio** relativo a un fabbricato concesso in locazione:

- per un **canone annuo** pari a 20.000 euro;
- sul quale sono state sostenute spese di **manutenzione ordinaria**, documentate e rimaste a carico, per un importo pari a 3.500 euro. Il limite di deducibilità è però pari al **15% di 20.000**, ossia a 3.000 euro;
- la cui **rendita catastale** rivalutata è pari a 1.000 euro.

Il **canone netto**, pari a 17.000 (20.000 – 3.000), è **superiore rispetto alla rendita castale rivalutata**; pertanto, il **reddito da dichiarare è pari a 17.000**. Inoltre, in dichiarazione va fatta una **variazione in aumento** di 3.500 e in **diminuzione** di 20.000 per **azzerare** l'effetto dei costi e ricavi imputati a conto economico.

Ma queste regole possono valere anche quando ad essere affittato è un **terreno**? In tal caso, ad avviso di chi scrive, occorre distinguere se il bene è concesso in affitto **per uso agricolo** o meno. Nel primo caso trovano applicazione le regole dei **redditi fondiari**; pertanto, va dichiarato il **reddito dominicale** a prescindere dal canone effettivo. Siffatto meccanismo il più delle volte regala “soddisfazioni” in termini di riduzione del **carico fiscale**, poiché è fisiologico che le risultanze catastali del terreno siano inferiori rispetto all'ammontare del canone d'affitto.

Si pensi al caso in cui una Srl conceda in affitto un **terreno agricolo** utilizzato per la coltivazione. Ponendo che il canone annuo sia stabilito in misura pari a **10.000 euro** e che il **reddito dominicale** del terreno sia pari a 1.000 euro, l'importo che la società affittante deve **dichiarare** è pari al reddito dominicale, dovendo quindi **neutralizzare** il canone rilevato in conto economico come ricavo.

Quando, invece, il terreno è concesso in affitto **per usi non agricoli**, allora dovrebbero tornare applicabili le regole impositive dei redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, secondo cui il reddito imponibile va determinato nell'ammontare percepito, nonostante l'[articolo 90](#) richiami l'[articolo 70 Tuir](#) solo per gli **immobili esteri** e non anche per il caso in esame. D'altro canto è difficile pensare a una soluzione differente atteso che **“Non si considerano produttivi di reddito dominicale i terreni ... dati in affitto per usi non agricoli”** (ex [articolo 27, comma 2, Tuir](#)).

Seminario di specializzazione

SPORT E TERZO SETTORE. COSA CAMBIA?

Scopri le sedi in programmazione >