

REDDITO IMPRESA E IRAP

La tassazione degli immobili patrimonio delle imprese

di Luca Mambrin

Da un punto di vista fiscale, gli **immobili** posseduti dalle imprese si possono distinguere in **tre categorie**:

- gli **immobili strumentali per natura**, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione (appartenenti alla categoria B, C, D, E e A/10) o strumentali **per destinazione** (utilizzati in via esclusiva e diretta dall'imprenditore nell'esercizio dell'impresa commerciale, indipendentemente dalla natura o dalle risultanze catastali);
- gli **immobili merce**, ovvero quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa;
- gli **immobili patrimonio**, generalmente immobili ad uso abitativo, che non sono né strumentali né merce, ma costituiscono un **investimento per l'impresa**.

Mentre gli immobili strumentali e gli immobili merce concorrono alla formazione del reddito d'impresa in base ai **costi e ricavi effettivi**, l'[articolo 90 Tuir](#) disciplina la tassazione degli immobili patrimonio, differenziandoli in relazione al luogo in cui sono situati:

- gli **immobili situati nel territorio dello Stato** seguono la disciplina dei redditi fondiari di cui all'[articolo 37 Tuir](#);
- gli **immobili situati all'estero** seguono le disposizioni dell'[articolo 70 Tuir](#).

Per quanto riguarda gli **immobili situati all'interno del territorio dello Stato**, è necessario distinguere, al fine di determinare correttamente il reddito da assoggettare a tassazione, tra **immobili locati e non locati**.

Per i **fabbricati non locati**, il reddito è determinato in base alla **rendita catastale rivalutata del 5%** e, nel caso di **immobili tenuti "a disposizione"**, è necessario applicare **la maggiorazione di 1/3** così come prevista dall'[articolo 41 Tuir](#).

I proventi che derivano da **immobili patrimonio concessi in locazione** concorrono, invece, a formare il reddito di impresa per una somma pari al **maggiore** tra i seguenti importi:

- **rendita catastale rivalutata del 5%;**
- **canone di locazione** pattuito nel contratto, ridotto, fino ad un **massimo del 15% del canone medesimo**, dell'importo delle spese **documentate di manutenzione ordinaria** di cui all'[articolo 3, comma 1, lettera a\), D.P.R. 380/2001](#).

La deduzione dal canone di locazione è riconosciuta **esclusivamente per le sole spese di manutenzione ordinaria**, mentre non possono essere portati in riduzione del canone di locazione gli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia.

Inoltre, nella [circolare AdE 10/E/2006](#) è stato precisato che:

- l'[articolo 90, comma 1, Tuir](#) non prevede alcuna maggiorazione al limite massimo del 15% a beneficio degli immobili situati nel Comune di Venezia e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, come previsto, invece, dall'[articolo 37, comma 4-bis, ultimo periodo, Tuir](#) ai fini della determinazione dei redditi fondiari. Di conseguenza, anche per gli immobili relativi all'impresa situati in tali Comuni si rende applicabile il **limite del 15% quale tetto massimo** di abbattimento del canone di locazione;
- se le spese di **manutenzione ordinaria** sostenute da un'impresa risultano, in un determinato periodo d'imposta, **superiori al limite del 15%**, l'eccedenza non rileva nei periodi d'imposta successivi, anche se l'importo delle spese sostenute nel corso di essi sia inferiore al predetto limite;
- le **spese di manutenzione ordinaria** possono essere portate in riduzione del canone di locazione solo se "**documentate**". Il sostenimento di tali spese, quindi, deve essere adeguatamente comprovato per mezzo di **contratti, attestazioni di pagamento, fatture e ricevute fiscali**;
- le spese di manutenzione ordinaria devono essere "**effettivamente rimaste a carico**" dell'impresa locatrice: se le parti stabiliscono nel contratto di locazione che le spese di manutenzione ordinaria siano addebitate al conduttore anziché al locatore, quest'ultimo non potrà dedurre gli importi delle spese in argomento e il canone rileverà per l'intero ammontare **contrattualmente previsto**.

Vengono previste, poi, **specifiche agevolazioni** per quanto riguarda gli immobili **riconosciuti di interesse storico ed artistico** ([articolo 10 D.Lgs. 42/2004](#)):

- nel caso di **immobili non locati** è prevista la **riduzione del 50%** della **rendita catastale rivalutata** e la **non applicazione della maggiorazione di 1/3**;
- nel caso di **immobili locati** sarà assoggettato a tassazione **il maggiore importo tra la rendita catastale rivalutata ridotta del 50% e il canone di locazione ridotto del 35%** (a nulla rilevano eventuali **spese di manutenzione ordinaria**).

La principale conseguenza della determinazione del reddito degli immobili patrimonio secondo le regole dei **redditi fondiari** consiste **nell'impossibilità di dedurre dal reddito d'impresa i costi relativi agli stessi immobili**, nella considerazione che tali costi sono già considerati ai fini delle **tariffe d'estimo** assunte per la determinazione della rendita catastale. Tale disposizione ha carattere speciale e derogatorio rispetto al principio generale di inerzia dei componenti negativi di reddito.

Tale indeducibilità **non si applica agli interessi passivi maturati su finanziamenti contratti per**

l'acquisto (o la costruzione) di immobili patrimonio. **A tali componenti negative non** si applica, dunque, **l'indeducibilità assoluta** di cui all'[articolo 90 Tuir](#), ma il **regime "ordinario"** di deduzione degli interessi passivi di cui all'[articolo 96 Tuir](#).

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)