

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***La tassazione degli immobili patrimonio***

di **Stefano Rossetti**



L'[articolo 90 Tuir](#) disciplina il trattamento fiscale dei beni immobili che non costituiscono **beni strumentali per l'esercizio dell'impresa**, né beni alla cui **produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa**.

In linea generale si tratta di quegli immobili che non sono strumentali all'esercizio dell'attività di impresa ma che rappresentano essenzialmente un **investimento di mezzi finanziari** (o un impiego di liquidità).

Il legislatore fiscale, **derogando alla disciplina generale** prevista nell'ambito del reddito d'impresa basata sulle risultanze delle scritture contabili, ha previsto per questa tipologia di immobili un criterio di tassazione fondato sulle disposizioni:

- del Capo II (**Redditi fondiari**) del Titolo I del Tuir, **per gli immobili situati nel territorio dello Stato**;
- dell'[articolo 70 Tuir](#), **per quelli situati all'estero**.

Inoltre, sono previste regole di tassazione specifiche nell'ipotesi in cui il bene immobile patrimoniale:

- sia **oggetto di locazione**;
- **rientri tra gli immobili di interesse storico o artistico** ai sensi dell'[articolo 10 D.Lgs. 42/2004](#).

Il [comma 1 dell'articolo 90 Tuir](#) individua i **beni immobili patrimoniali come categoria residuale** (c.d. definizione in negativo), ovvero come quegli immobili che:

- **non sono strumentali all'esercizio di attività d'impresa**;
- **non sono beni alla cui produzione e/o scambio è diretta l'attività d'impresa**.

In altre parole, dunque, si tratta degli immobili diversi:

- **dai beni immobili strumentali per natura;**
- **dai beni immobili strumentali per destinazione;**
- **dai beni merce.**

Gli immobili patrimonio (come sopra individuati) concorrono alla formazione del reddito:

- sulla base dei criteri catastali secondo le disposizioni del I Capo II (**Redditi fondiari**) del Titolo I del Tuir, ovvero considerando la **rendita catastale rivalutata del 5%**. Ai sensi [dell'articolo 41 Tuir](#), inoltre, se l'immobile è tenuto a disposizione occorre aumentare di un terzo il reddito;
- in base alla disciplina contenuta nell'[articolo 70 Tuir](#) se situati all'estero;
- nella misura del 50% della rendita catastale rivalutata del 5% (comma 1 dell'[articolo 37 Tuir](#)) per gli immobili riconosciuti di **interesse storico o artistico**, ai sensi dell'[articolo 10 D.Lgs. 42/2004](#). Per espressa previsione normativa in questa ipotesi **non occorre incrementare il reddito in misura pari ad 1/3 ai sensi [dell'articolo 41 Tuir](#)**.

Diversamente da quanto sopra, il **reddito degli immobili locati** è determinato:

- considerando il maggiore tra:
- **la rendita catastale rivalutata del 5%** (reddito stabilito secondo le disposizioni del Capo II del Titolo I del Tuir);
- **il canone di locazione abbattuto delle spese di manutenzione ordinaria rimaste a carico del locatore nella misura massima del 15% del canone di locazione stesso;**
- per gli immobili di interesse storico e artistico considerando il maggiore tra:
- **il 50% della rendita catastale rivalutata del 5%** (comma 1 dell'articolo 37 Tuir);
- **il canone di locazione ridotto del 35%.**

Per quanto riguarda le spese ammesse in deduzione [l'articolo 90, comma 2, Tuir](#) prevede che **“le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione”**.

Per espressa previsione legislativa tutti i costi relativi agli immobili patrimonio sono indeducibili. A titolo esemplificativo non sono ammesse in deduzione:

- **le spese di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo;**
- **le spese di ristrutturazione edilizia;**
- **le quote d'ammortamento;**
- **gli interessi passivi di funzionamento;**
- **le retribuzioni del personale addetto alla custodia e portineria.**

La generale previsione in indeducibilità dei costi inerenti gli immobili patrimonio trova

un'eccezione in riferimento alla **spese di manutenzione ordinaria** che, come sopra visto, sono deducibili nel caso di immobile locato nel limite del **15% del canone**.

Le **spese di manutenzione ordinaria** a cui si riferisce il legislatore sono quelle:

- previste dalla lettera a) del [comma 1 dell'articolo 3 D.P.R. 380/2001](#), ovvero gli *“interventi di manutenzione ordinaria; gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti”*;
- **documentate** (il sostenimento delle spese di manutenzione ordinaria deve essere **adeguatamente comprovato da contratti, attestazioni di pagamento, fatture o ricevute fiscali**);
- **rimaste a carico dell'impresa locatrice**. A tale proposito, si rileva che [l'articolo 1576 cod. civ.](#) pone a carico del **locatore** l'obbligo di eseguire, per la durata della locazione, tutte le riparazioni necessarie per il mantenimento in buono stato del bene locato, eccetto le spese di piccola manutenzione che sono a carico del conduttore. 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;
- di **competenza** ai sensi dei commi 1 e 2 dell'[articolo 109 Tuir](#).

Inoltre, occorre sottolineare che non sono riportabili nei periodi d'imposta successivi:

- **le eccedenze di spese di manutenzione ordinaria non deducibili** (oltre il 15% del canone di locazione);
- **le eccedenze di *plafond* non utilizzate** (quando le spese di manutenzione sono inferiori al *plafond* di deducibilità).