

REDDITO IMPRESA E IRAP

Immobili patrimonio e deduzione delle spese di manutenzione ordinarie

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Secondo quanto stabilito dall'[**articolo 90 Tuir**](#), gli immobili non strumentali (cd. “**patrimonio**”) detenuti dalle imprese concorrono alla formazione del reddito d’impresa secondo le regole stabilite per i **redditi fondiari** (ovvero in base all'[**articolo 70, comma 2, Tuir**](#), se ubicati all'estero).

Gli immobili **patrimonio**, al pari di quelli strumentali per natura e per destinazione, producono **reddito d’impresa**, ma non in base alle regole contabili, ma secondo quanto previsto per i **redditi fondiari**. È, quindi, necessario procedere come segue:

- “pulire” il conto economico, effettuando una **variazione in aumento dei costi riferiti a tali immobili** (ammortamenti, spese di gestione, ecc.) ed una in **diminuzione per eventuali proventi** (canoni di locazione);
- effettuare una **variazione in aumento** per l’importo più elevato **tra la rendita catastale** rivalutata ed il **canone di locazione**, quest’ultimo ridotto di un **importo massimo pari al 15%** se sono state sostenute e documentate **spese di manutenzione ordinaria**.

Ciò significa che, a differenza di quanto previsto per le persone fisiche, **la deduzione del canone** di locazione **non è forfettaria**, bensì **analitica e subordinata** alla dimostrazione dell’effettivo sostenimento di **costi per la manutenzione ordinaria**, ed **entro il predetto limite del 15%** ([**circolare n. 10/E/2006**](#)).

In merito all’individuazione delle **spese di manutenzione ordinaria**, la circolare Assonime n. 54 del 7.10.2005, ha precisato che si deve aver riguardo **soltanto a quelle individuate** nell'[**articolo 3, comma 1, lett. a\), D.P.R. 380/2001**](#), secondo cui rientrano in tale ambito le spese relative alle “*opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici*” necessarie “*ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti*”.

Si osserva che, nella prassi, tali spese sono **sostenute dal conduttore e non dal locatore**, ragion per cui nella maggior parte dei casi l’importo che concorre alla formazione del reddito

d'impresa è pari all'intero **canone di locazione** (se più elevato della rendita catastale rivalutata).

L'[**articolo 1576 cod. civ.**](#) pone a carico del locatore l'obbligo di eseguire, durante la vigenza del contratto di locazione, tutte le **riparazioni necessarie per il mantenimento** in buono stato del bene immobile, fatta **eccezione per le piccole spese di manutenzione** che rimangono a carico del conduttore.

Nella già citata [**circolare n. 10/E/2006**](#), l'Agenzia delle entrate ha precisato che se le parti stabiliscono nel contratto di locazione che **le spese di manutenzione ordinaria sostenute dal locatore sono riaddebitate al conduttore**, il locatore stesso **non potrà scomputare tali spese**, sia pure nei limiti del 15%, **dal canone** in quanto non sono rimaste a suo carico.

Inoltre, qualora in un periodo d'imposta le spese di manutenzione ordinaria sostenute dal locatore siano **superiori al 15% del canone**, **l'eccedenza non potrà essere dedotta** nemmeno nei successivi esercizi.

Va osservato che gli immobili “patrimonio”, pur concorrendo alla formazione del reddito d'impresa secondo le regole dei redditi fondiari, rientrano nella **categoria dei beni plusvalenti** in quanto diversi dai beni merce.

Pertanto, laddove siano oggetto di cessione, si realizza una plusvalenza o una minusvalenza, per la cui determinazione è necessario tener conto della **mancata deduzione delle quote di ammortamento** durante il periodo di possesso. Ne deriva che il **costo fiscale** di tali immobili è **più elevato rispetto al valore contabile** (se sono stati imputate quote di ammortamento in base ai principi contabili), con conseguente **minor plusvalenza o maggiore minusvalenza**.