

Immobili non strumentali delle imprese

A cura di Tommaso Gasperini

L'art. 7 del D.L. 203/2005 ha modificato le regole di determinazione del reddito imponibile degli immobili non strumentali locati dalle imprese.

L'art. del Tuir relativo ai proventi immobiliari, nella versione vigente fino al 4/10/2005, prevedeva che gli immobili relativi alle imprese commerciali, non rientranti tra i beni strumentali (per natura o per destinazione) o fra i beni merce, dovessero concorrere alla determinazione del reddito d'impresa secondo le regole relative ai redditi fondiari.

Il D.L. 203/2005, all'art. 7 interviene proprio sulla determinazione del reddito degli immobili non strumentali (categorie catastali da A/1 ad A/9), apportando alcune modifiche.

Il reddito degli immobili suddetti continua ad essere calcolato avendo riguardo alla rendita catastale, distinguendo il caso in cui l'immobile non venga locato da quello in cui si proceda alla relativa locazione.

Nel primo caso non vi è alcun cambiamento rispetto alla precedente disciplina, ovvero il contribuente in sede di dichiarazione dei redditi deve operare due variazioni in aumento: la prima pari alla rendita catastale e la seconda pari alle spese ed agli oneri eventualmente sostenuti che l'art. 90 del Tuir continua a considerare interamente indeducibili.

Nella differente ipotesi in cui gli immobili siano locati, l'art. 7 suddetto ha apportato delle modifiche: con la vecchia disciplina il reddito degli immobili locati doveva essere determinato assumendo il maggior valore tra il reddito medio ordinario (determinato in base alla rendita catastale) ed il canone di locazione ridotto forfetariamente del 15%: in altri termini, alle imprese che possedevano immobili non strumentali locati veniva riconosciuta, in luogo della deduzione analitica delle spese di manutenzione e riparazione effettivamente sostenute, una deduzione forfetaria nella misura suddetta.

In tale caso, in sede di dichiarazione dei redditi il contribuente operava tre variazioni: due in aumento, relative rispettivamente ai costi sostenuti ed indeducibili e al canone di locazione ridotto della suddetta percentuale forfetaria ed una in diminuzione al fine di sterilizzare i proventi derivanti dal canone pattuito e rilevato a Conto Economico.

Con la nuova disciplina, l'art. 90 del Tuir prevede una norma tesa ad eliminare la deduzione forfetaria dal canone di locazione.

In sua sostituzione, viene prevista la possibilità di dedurre le spese effettivamente sostenute nel periodo di imposta solo qualora queste siano riferibili agli interventi di cui alla lettera a), co. 1 dell'art. 3, D.P.R. 6/6/2001, n° 380 (Testo Unico in materia edilizia).

Le spese contemplate in tale previsione sono quelle di manutenzione ordinaria (opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti).

Tale deduzione però compete entro **il limite massimo del 15%** del canone di locazione, restando comunque obbligatorio il confronto con il reddito medio

ordinario (rendita catastale) in quanto dovrà essere sottoposto a tassazione il maggiore tra i due importi.

L'intervento normativo introdotto si tradurrà in una generalizzata penalizzazione delle imprese, soprattutto per le società di gestione di immobili non strumentali.

Se infatti l'importo delle spese per manutenzioni ordinarie sarà inferiore al 15% del canone di locazione dell'immobile, potrà essere dedotto solo quell'importo, e non quindi il 15% forfetario come accadeva con la vecchia disciplina.

Nel caso in cui l'importo delle manutenzioni sia superiore al 15% del canone di locazione, il contribuente potrà dedurre al massimo il 15% (in questa ipotesi la novità è neutrale per l'impresa).

Un'ulteriore incongruenza del nuovo regime deriva dal fatto che le spese di manutenzione non vengono sostenute in modo costante nel tempo e, quindi, l'eccedenza rispetto alla soglia del 15% di un dato anno non potrà comunque essere recuperata in anni successivi in cui le spese effettivamente sostenute risulteranno invece inferiori.

Le modifiche in commento decorrono dall'esercizio in corso alla data del 4/10/2005, e quindi per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare si rifletteranno sui redditi relativi al periodo d'imposta 2005.

Esse non toccano comunque il co. 2 dell'art. 90 del Tuir, che prevede tuttora l'indeducibilità delle spese relative agli immobili diversi da quelli strumentali e da quelli merce che abbiano una correlazione diretta con la produzione del reddito degli immobili, come le spese di manutenzione straordinaria, le retribuzioni del personale addetto ai servizi di custodia o di portineria etc.

Si ricorda per completezza che per gli immobili detenuti da persone fisiche non esercenti attività d'impresa si continua ad operare la deduzione forfetaria del 15%, che valeva anche per le imprese prima della modifica introdotta dall'art. 7 in commento.

Con riferimento infine agli immobili situati all'estero, il citato art. 90 del Tuir richiama, per la determinazione del relativo reddito, l'art. 70, il cui co. 2 dispone che gli immobili situati all'estero concorrono alla formazione del reddito per:

- l'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata in base alle regole fiscali dello Stato estero;

- oppure, per l'ammontare percepito, ridotto del 15%, qualora il fabbricato non sia soggetto ad imposizione nello Stato estero.