



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

GLI IMMOBILI NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Benedetta Rizzi

Pasquale Saggese

25 LUGLIO 2019





ABSTRACT

La disciplina del trattamento fiscale degli immobili nel reddito di lavoro autonomo, contenuta nell'art. 54 del TUIR, ha subito nel corso degli anni diverse modifiche normative, che hanno comportato l'emergere di regole stratificate ed estremamente complesse. Spesso si è trattato di interventi mal coordinati che hanno suscitato e lasciato irrisolti numerosi dubbi interpretativi.

Più volte è stata auspicata una riscrittura integrale dell'art. 54 del TUIR, al fine di garantire un maggior dettaglio e un miglior coordinamento sistematico della disciplina in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Con il presente documento, che fa seguito alle nostre due precedenti circolari IRDCEC n. 1/IR del 12 maggio 2008 e n. 19/IR del 4 giugno 2010, si intende fornire una panoramica della disciplina relativa al trattamento fiscale degli immobili relativi all'esercizio di arti e professioni, soffermandosi in particolar modo sulle differenti regole relative ai componenti positivi e negativi di reddito a seconda l'immobile sia di tipo strumentale o utilizzato in uso promiscuo, distinguendo tra quelli acquisiti in proprietà o in leasing.



SOMMARIO

1. INTRODUZIONE	4
2. GLI AMMORTAMENTI E I CANONI DI LEASING	4
2.1 Gli immobili strumentali	4
2.1.1 Gli immobili di proprietà	5
2.1.2 Gli immobili in leasing	7
2.2 Gli immobili utilizzati in modo promiscuo	8
2.2.1 Gli immobili di proprietà	9
2.2.2 Gli immobili in leasing	9
3. LE SPESE DI AMMODERNAMENTO, RISTRUTTURAZIONE E MANUTENZIONE	10
4. LE PLUSVALENZE E LE MINUSVALENZE	12



1. Introduzione

Nel corso del tempo si è assistito a un profondo mutamento della disciplina contenuta nell'art. 54 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi, di seguito TUIR) relativa alla determinazione del reddito derivante dall'esercizio abituale di arti e professioni.

Le principali modifiche, a partire dal 2006, hanno interessato, in particolare, il trattamento degli immobili utilizzati nell'esercizio dell'attività

Gli interventi sono stati ispirati, prevalentemente, dalla volontà di ridurre le differenze tra le regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo e quelle del reddito d'impresa. La trascrizione di norme espressamente ispirate al mondo delle imprese non sempre è stata operata con gli opportuni adattamenti alle specificità del contesto del lavoro autonomo, il che ha portato alla definizione di un quadro normativo estremamente complesso.

Come si avrà modo di illustrare nel prosieguo, la complessità della disciplina è così evidente da rendere auspicabile un'attenta rivisitazione dell'intera materia da parte del legislatore.

2. Gli ammortamenti e i canoni di *leasing*

L'art. 54, comma 1, del TUIR stabilisce le modalità di determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni: il reddito è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi.

I commi 2 e 3 dettano le regole di deducibilità degli ammortamenti e dei canoni di locazione, anche finanziaria, degli immobili, rispettivamente, strumentali e adibiti ad uso promiscuo utilizzati nell'esercente di attività di lavoro autonomo.

Tale disciplina ha subito nel tempo innumerevoli modifiche. Nel prosieguo verranno analizzate nello specifico le disposizioni in materia; l'analisi verrà effettuata separatamente in relazione agli immobili strumentali e a quelli utilizzati in modo promiscuo.

2.1 Gli immobili strumentali

Come anticipato, l'art. 54 del TUIR è stato più volte modificato e anche il trattamento fiscale riservato ai costi di acquisizione degli immobili nell'ambito del reddito di lavoro autonomo ha subito profondi mutamenti nel tempo.

In particolare, il comma 2 regola la deducibilità degli ammortamenti e dei canoni di *leasing* relativi agli immobili strumentali. Per tali si considerano gli immobili utilizzati direttamente dal lavoratore



autonomo per l'esercizio esclusivo dell'attività artistica o professionale, mentre non assume rilevanza il fatto che l'acquisto sia stato effettuato in qualità di persona fisica o di esercente arte o professione¹.

Per effetto delle modifiche susseguitesi nel tempo, emerge un'articolata stratificazione delle regole di deduzione dei costi di acquisizione relativi agli immobili strumentali dipendente dalla data di acquisto dell'immobile o di stipula del contratto di *leasing* ad esso relativo.

Riguardo alle modalità con le quali deve essere operata la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* relativi a detti immobili, il comma 2 dell'art. 54 del TUIR dispone espressamente l'applicabilità dei commi 7 e 7-*bis* dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006². Ne consegue la necessità di scorporare dal costo complessivamente sostenuto per l'acquisizione dell'immobile il valore dell'area su cui insiste il fabbricato e di quelle che ne costituiscono pertinenza, al fine di escludere la partecipazione di un corrispondente importo al processo di ammortamento o alla deduzione dei canoni di *leasing*³.

In sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo non risultano, invece, applicabili le disposizioni previste dall'art. 102 del TUIR per le imprese, riguardanti l'inizio dell'ammortamento nell'esercizio di entrata in funzione dei beni e la riduzione alla metà della quota massima deducibile in tale esercizio⁴.

2.1.1 Gli immobili di proprietà

Per quanto concerne gli ammortamenti relativi agli immobili di proprietà del lavoratore autonomo, il loro trattamento fiscale, come anticipato, dipende dalla data in cui gli immobili stessi sono stati acquistati o costruiti. Si avranno, dunque, regole diverse a seconda che l'immobile sia stato acquistato o costruito:

- fino al 14 giugno 1990;
- dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006;
- dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009⁵;
- dal 1° gennaio 2010 in poi.

Con riferimento agli immobili acquistati o costruiti fino al 14 giugno 1990, risultano deducibili le quote di ammortamento maturate a partire dal 1985⁶.

¹ Cfr. risoluzione dell'Agenzia delle entrate 2 marzo 2010, n. 13/E.

² D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248.

³ Cfr. circolare IRDCEC n. 1/IR del 12 maggio 2008, pagg. 10-11.

⁴ Cfr. circolare IRDCEC in ultimo citata, pag. 13.

⁵ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 38/E del 23 giugno 2010.

⁶ La deducibilità degli ammortamenti e dei canoni di *leasing* relativi agli immobili strumentali dei professionisti è stata prevista per la prima volta dall'art. 3, comma 1, lettera c) del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853. Cfr. nota n. 25 della circolare IRDCEC n. 1/IR del 2008.



Per quelli acquistati o costruiti dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006, la deduzione delle quote di ammortamento è invece inibita⁷ e, inoltre, a decorrere dal 1° gennaio 1993, non è più consentita neppure la deducibilità della rendita catastale⁸.

Relativamente agli immobili acquistati o costruiti nel triennio 2007-2009, le quote di ammortamento risultano nuovamente deducibili⁹, seppur in misura ridotta ad un terzo in tale triennio. Pertanto, ipotizzando ad esempio l'acquisto dell'immobile nel 2008 e un'aliquota di ammortamento pari al 3%, la quota deducibile negli anni 2008 e 2009 risulta pari, per ciascun anno, all'1%.

È appena il caso di ricordare che le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con D.M. 31 dicembre 1988. Al costo devono essere aggiunti eventuali oneri di diretta imputazione.

Infine, per gli immobili acquistati o costruiti a partire dal 1° gennaio 2010, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, le quote di ammortamento tornano ad essere irrilevanti fiscalmente e quindi non più deducibili per effetto dell'art. 1, comma 335, della L. 27 dicembre 2006, n. 296, secondo cui *"Le disposizioni introdotte dal comma 334 in materia di deduzione dell'ammortamento o dei canoni di locazione finanziaria degli immobili strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione si applicano agli immobili acquistati nel periodo dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009 e ai contratti di locazione finanziaria stipulati nel medesimo periodo ..."*¹⁰.

Al riguardo resta, tuttavia, qualche perplessità sulla correttezza di tale interpretazione con riferimento agli immobili acquistati dal 1° gennaio 2014, alla luce delle considerazioni che verranno svolte nel successivo paragrafo 2.1.2.

Si riporta di seguito una tabella sul trattamento fiscale delle quote di ammortamento.

Anno di acquisto o costruzione	14.6.1990	31.12.2006	31.12.2009
Trattamento fiscale delle quote di ammortamento	Deducibili le quote di ammortamento maturate a partire dal 1985	Indeducibili. A decorrere dal 1° gennaio 1993 indeducibilità della rendita catastale	Deducibili. Nel triennio 2007-2009 nella misura di un terzo

⁷ Art. 50, comma 2, del TUIR (ora art. 54), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera g) del D.L. 27 aprile 1990, n. 90.

⁸ Per gli immobili in proprietà, fino al 1992 era, infatti, riconosciuta la deducibilità della corrispondente rendita catastale, poi venuta meno per effetto dell'art. 14, comma 3, lettera a) della L. 24 dicembre 1993, n. 537.

⁹ Art. 54, comma 2, del TUIR, come modificato dall'art. 1, comma 334, lettera c) della L. 27 dicembre 2006, n. 296.

¹⁰ Tale conclusione trova conferma nelle istruzioni al quadro RE del modello REDDITI PF 2019, laddove viene precisato che *"Nel rigo RE10 vanno indicati: [...] l'ammontare della quota di ammortamento, di competenza dell'anno, del costo di acquisto o di costruzione dell'immobile strumentale acquistato o costruito entro il 14 giugno 1990, ovvero acquistato nel periodo 1° gennaio 2007 - 31 dicembre 2009"*.



2.1.2 Gli immobili in leasing

Anche per il regime fiscale dei canoni di *leasing*, occorre tenere conto della data di stipula del contratto da cui derivano.

Relativamente ai contratti stipulati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006, i canoni di *leasing* non risultano deducibili, mentre lo è la rendita catastale¹¹.

Per i contratti stipulati nel triennio 2007-2009, i canoni di *leasing* risultano, invece, deducibili, ferma restando la già ricordata riduzione ad un terzo nel solo triennio considerato¹², a condizione che la durata del contratto sia non inferiore alla metà del periodo di ammortamento stabilito dai relativi coefficienti ministeriali in relazione all'attività esercitata e comunque con un minimo di 8 anni e un massimo di 15 anni¹³.

Per i contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2010 e fino al 31 dicembre 2013, risultano in deducibili sia i canoni di *leasing* che la rendita catastale¹⁴.

Infine, per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 162, della L. 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. "Legge di stabilità 2014"), per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2014, i canoni risultano nuovamente deducibili per un periodo non inferiore a dodici anni¹⁵. La norma, quindi, non prevede più che la durata contrattuale costituisca condizione di deducibilità fiscale dei canoni, per cui contratti di durata inferiore al minimo di dodici anni stipulati a partire dal 1° gennaio 2014 non determinano più il venir meno della deducibilità dei canoni. Ne consegue, ad esempio, che se nel 2019 si stipula un contratto di durata ad esempio di 5 anni, i canoni resteranno comunque deducibili, ma secondo il periodo di durata minima fiscale previsto dalla legge pari a 12 anni. Se, invece, si stipula un contratto di durata ad esempio di 15 anni, la deduzione dei canoni avverrà per competenza secondo la medesima durata contrattuale.

Come già ricordato, i canoni di *leasing* sono deducibili per competenza, in deroga al generale principio di cassa. Risulta, inoltre, in deducibile la quota capitale del canone riferito ai terreni, desumibile dal

¹¹ Per completezza si ricorda che, con riferimento ai contratti stipulati fino al 1° marzo 1989, i canoni erano deducibili in misura integrale nell'anno di pagamento (principio di cassa), indipendentemente dal periodo di durata del contratto. Per i contratti stipulati dal 2 marzo 1989 al 14 giugno 1990, i canoni erano deducibili, ma nell'anno di loro maturazione (principio di competenza) e a condizione che il contratto avesse una durata non inferiore a otto anni.

¹² Art. 54, comma 2, del TUIR, come modificato dall'art. 1, comma 334, lettera c) della L. 27 dicembre 2006, n. 296.

¹³ In presenza di immobili ammortizzabili al 3% annuo (coefficiente generalmente applicabile nell'ambito delle attività di lavoro autonomo), la metà del periodo di ammortamento tabellare è pari a 16 anni e 8 mesi che, essendo superiore al limite massimo di durata minima prevista dalla legge (15 anni) entro cui è necessario rispettare la regola della metà del periodo di ammortamento quale durata minima contrattuale, fa scattare la regola alternativa che considera sufficiente, al fine di dedurre i canoni di *leasing*, che il contratto abbia una durata almeno pari a 15 anni.

¹⁴ Cfr. circolare IRDCEC n. 19/IR del 4 giugno 2010, pag. 4.

¹⁵ Cfr. l'art. 54, comma 2 del TUIR, come modificato dal citato comma 162, secondo cui "La deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni". Tale disposizione si applica, così come stabilito dal successivo comma 163, ai contratti di locazione finanziaria stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della citata legge, quindi a decorrere dal 1° gennaio 2014.



piano di ammortamento fornito dalla società di *leasing*¹⁶. È, invece, deducibile la quota del canone relativa agli interessi.

Si può notare come, a partire dal 2014, il trattamento fiscale delle due forme di acquisizione degli immobili (proprietà e *leasing*) risulti differente, in quanto, ad avviso dell’Agenzia delle entrate, gli ammortamenti relativi agli immobili acquistati in proprietà a partire dal 1° gennaio 2010 non sono deducibili. Di conseguenza, verrebbe meno il principio di equivalenza fiscale tra l’acquisto in proprietà e l’acquisizione in *leasing* che in passato l’Agenzia ha più volte ribadito¹⁷.

Tale asimmetria impositiva deriverebbe, secondo l’Agenzia delle entrate, dalla modifica normativa introdotta dalla L. n. 147/2013 per gli immobili acquisiti in locazione finanziaria e che consente – come già sottolineato – di dedurre i canoni di *leasing* dell’immobile strumentale del professionista, a prescindere dalla durata contrattuale.

Sul punto l’Agenzia ha affermato¹⁸ che *“in mancanza di un’espressa previsione normativa, resta, invece, atutt’oggi preclusa la possibilità di dedurre gli ammortamenti relativi a beni immobili strumentali acquistati dal professionista a partire dal 1° gennaio 2010”*.

Tale interpretazione, con riferimento agli immobili strumentali acquistati a partire dal 1° gennaio 2014, risulta tuttavia contraria al citato principio di equivalenza del trattamento fiscale tra acquisto in proprietà e in *leasing*, nonché di dubbia giustificazione anche sulla base di un’interpretazione letterale dell’art. 54, comma 2, del TUIR. Quest’ultima norma ammette, infatti, la deduzione delle quote di ammortamento con generico riferimento a tutti i *“beni strumentali”*, ivi compresi dunque i beni immobili. In altri termini, se tale interpretazione è corretta, la Legge di stabilità 2014 sarebbe intervenuta unicamente sulla disciplina del *leasing* in quanto quella in materia di ammortamenti già ne prevedeva letteralmente la deducibilità indistintamente per tutti i beni strumentali.

L’Agenzia, nel sostenere l’indeducibilità delle quote di ammortamento per gli immobili acquistati dal 2010 in poi, ha peraltro coerentemente precisato che *“L’indeducibilità del costo sostenuto dal professionista per l’acquisto diretto dell’immobile strumentale risulta, tuttavia, temperata dalla irrilevanza delle eventuali plusvalenze prodotte dal medesimo bene, in quanto, coerentemente con i chiarimenti resi nella citata risoluzione 13/E del 2010, devono ritenersi, per ragioni di simmetria fiscale, parimenti irrilevanti nella formazione del reddito da lavoro autonomo le plusvalenze o le minusvalenze realizzate per effetto della estromissione dei suddetti immobili dal regime del reddito di lavoro autonomo”*¹⁹.

2.2 Gli immobili utilizzati in modo promiscuo

L’art. 54, comma 3, del TUIR disciplina il trattamento dei costi di acquisizione degli immobili adibiti

¹⁶ Cfr. art. 36, comma 7-bis, del D.L. n. 223/2006, come richiamato dall’art. 54, comma 2, del TUIR.

¹⁷ Vedi tra le altre le risoluzioni: n. 19/E del 23 febbraio 2004; n. 69/E del 10 maggio 2004; n. 27/E del 25 febbraio 2005.

¹⁸ Cfr. risposta dell’Agenzia delle entrate in occasione del forum organizzato dalla stampa specializzata il 24 maggio 2018.

¹⁹ Cfr. risposta dell’Agenzia delle entrate in occasione del forum organizzato dalla stampa specializzata il 24 maggio 2018.



promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione.

2.2.1 Gli immobili di proprietà

Nel caso di utilizzo promiscuo dell'immobile di proprietà, destinato in parte all'attività professionale e in parte a finalità personali, è consentita la deduzione della rendita catastale nella misura pari al 50%, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività.

Ai fini di tale deduzione, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 20 settembre 2012, n. 35/E (§ 2.2), ha chiarito che è irrilevante la porzione dell'unità immobiliare che il professionista decide di utilizzare per lo svolgimento dell'attività professionale²⁰. Di conseguenza, pur potendo il contribuente dimostrare l'utilizzo effettivo dell'immobile per fini professionali in una misura superiore a quella stabilita forfetariamente dal comma 3 dell'art. 54 del TUIR, tale percentuale di deducibilità non è derogabile.

2.2.2 Gli immobili in leasing

Anche per gli immobili acquisiti tramite *leasing*, utilizzati promiscuamente dal professionista, il trattamento fiscale dipende dalla data di stipula del contratto. Nel caso di contratti stipulati:

- entro il 31 dicembre 2006, è deducibile il 50% della rendita catastale;
- dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009, è deducibile il 50% del canone²¹;
- dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013, non è consentita alcuna deduzione;
- dal 1° gennaio 2014, è possibile dedurre il 50% del canone²².

Anche per gli immobili in *leasing*, l'art. 54, comma 3, del TUIR stabilisce che tali deduzioni spettano a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di un altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale.

²⁰ Una sola stanza ovvero più della metà dell'immobile.

²¹ Al riguardo, è dubbio se in tal caso si applichi la condizione di durata contrattuale, prevista al tempo, non inferiore a 15 anni. Il problema si pone in quanto alcune disposizioni previste per gli immobili strumentali di cui al comma 2 dell'art. 54 del TUIR non sono richiamate per quelli ad uso promiscuo di cui al comma 3 dello stesso articolo. Sul punto, la circolare IRDCEC n. 1/IR del 12 maggio 2008 riporta "Si pensi, ad esempio, alla deducibilità per competenza dei canoni di leasing, alla condizione di durata minima contrattuale, alla non ammortizzabilità della quota capitale riferibile al terreno ..." e continua "Privilegiando un'interpretazione meramente letterale, dette disposizioni non assumerebbero rilievo con riferimento agli immobili ad uso promiscuo. In tal caso, dunque, i canoni di leasing, seppur nella misura ridotta del 50 per cento, sarebbero deducibili secondo il criterio di cassa e senza la verifica della durata minima contrattuale. Laddove, invece, si ritenga che il comma 3 disciplini esclusivamente la misura della deducibilità delle spese afferenti gli immobili ad uso promiscuo, si dovrebbe concludere per l'applicabilità delle predette disposizioni ...". Al riguardo, si segnala che l'Agenzia delle entrate nelle istruzioni al rigo RE10 del modello REDDITI PF 2019 ha comunque ritenuto che per i contratti "stipulati nel periodo 1° gennaio 2007 - 31 dicembre 2009, è deducibile il 50 per cento del canone, a condizione che il contratto abbia durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, e, comunque, con un minimo di otto anni ed un massimo di quindici; ... Per i contratti di locazione finanziaria stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2014, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni nella misura del 50 per cento del canone".

²² Si rinvia alla nota precedente.



Nei casi in cui è prevista la deducibilità al 50% dei canoni, devono ritenersi deducibili nella stessa misura, per gli immobili ad uso promiscuo, anche gli interessi passivi impliciti nei predetti canoni.

Per quanto riguarda gli immobili strumentali in piena proprietà, manca invece una norma che preveda espressamente la deducibilità degli interessi passivi corrisposti sui finanziamenti eventualmente contratti per il loro acquisto. Ciò nonostante, ragioni di ordine sistematico inducono a ritenere che, anche in tal caso, gli interessi passivi siano deducibili dal reddito di lavoro autonomo²³. Infatti, pur mancando una disposizione espressa, vale sempre la regola prevista dall'art. 54, comma 1, del TUIR, secondo cui il reddito di lavoro autonomo è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e quello delle spese sostenute nel periodo d'imposta di riferimento, inerenti all'esercizio dell'attività. Trattandosi, nella specie, di immobili strumentali, deve sicuramente affermarsi l'inerenza dei relativi interessi passivi.

3. Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione

La deducibilità delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione sostenute sugli immobili strumentali dipende dalla loro natura.

Per le spese non incrementative, ossia per quelle che per le loro "caratteristiche" non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, l'art. 54, comma 2, del TUIR prevede che esse sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, come risultanti all'inizio del periodo d'imposta dal registro di cui all'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600²⁴. L'eventuale eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi²⁵.

Le spese incrementative, ossia quelle spese che incidono sugli elementi strutturali e che determinano un significativo incremento della capacità produttiva o della vita utile del cespite stesso, non sono, invece, espressamente disciplinate in quanto le stesse, incrementando il costo fiscalmente riconosciuto del bene al quale si riferiscono, sono deducibili sotto forma di maggiori quote di ammortamento del predetto costo.

Quest'ultimo risulta certamente il trattamento applicabile alle spese di natura incrementativa sostenute per gli immobili strumentali acquistati nel triennio 2007-2009 e per quelli acquistati fino al 14 giugno 1990, essendo deducibili le relative quote di ammortamento.

La mancanza nell'art. 54, comma 2, del TUIR di un'espressa disciplina per le spese incrementative lascia aperto, tuttavia, un dubbio sulla loro deducibilità qualora le stesse si riferiscano o siano sostenute in relazione a immobili strumentali per i quali non sia riconosciuta la deducibilità delle relative quote di

²³ Sulla questione, cfr. circolare IRDCEC n. 1/IR del 12 maggio 2008, pagg. 14-15.

²⁴ Per gli altri registri sui quali è possibile rilevare tali dati, cfr. nota n. 52 della circolare IRDCEC n. 1/IR del 12 maggio 2008.

²⁵ Il trattamento fiscale di dette spese ricalca, quindi, quello previsto nell'ambito del reddito d'impresa dall'art. 102, comma 6, del TUIR.



ammortamento ovvero non sia stato sostenuto alcun costo di acquisto. Ci si riferisce agli immobili acquistati dal 15 giugno 1990 fino al 31 dicembre 2006 e dal 2010 in poi²⁶, nonché agli immobili acquisiti in successione o donazione ovvero ancora agli immobili di terzi detenuti in locazione, anche finanziaria, o comodato.

Per quanto concerne il trattamento fiscale delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione di natura incrementativa sostenute a partire dal 1° gennaio 2007²⁷ su immobili acquistati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006, il cui costo non è quindi, ancora oggi, ammortizzabile, l'Agenzia delle entrate, con la circolare del 18 giugno 2008, n. 47/E, par. 3.1, è pervenuta alla conclusione che *"le spese ... sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei quattro successivi"*²⁸. È stata, dunque, ritenuta applicabile la disciplina previgente alle modifiche apportate dalla Legge finanziaria 2007 al comma 2 dell'art. 54 del TUIR. Ciò in considerazione del fatto che l'Agenzia delle entrate ha ritenuto efficaci dette modifiche con riferimento ai soli immobili acquistati a decorrere dal 1° gennaio 2007.

Riguardo alle spese incrementative relative ad immobili strumentali acquisiti a titolo gratuito o condotti in locazione o comodato, l'Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 99/E del 2009, ha ritenuto che, in assenza di costo fiscale, le spese incrementative sono deducibili in base ai medesimi criteri di imputazione temporale dettati dall'art. 54, comma 2, del TUIR per le spese non aventi tale natura, *"non essendo rinvenibile nell'ambito della disciplina del reddito di lavoro autonomo un altro criterio d'imputazione per le spese di natura pluriennale"*.

Con riferimento, invece, al trattamento fiscale delle spese di manutenzione di natura incrementativa sostenute su immobili strumentali in proprietà acquistati a partire dal 2010, ragioni di ordine sistematico lascerebbero preferire una soluzione analoga a quella individuata nella risoluzione n. 99/E del 2009 richiamata in precedenza, anche se sul punto sarebbe quanto mai opportuno un intervento legislativo che disciplini espressamente la fattispecie.

Per quanto concerne più specificatamente gli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 2014, laddove, invece, si ritenesse di privilegiare la tesi della ammortizzabilità del costo di tali immobili²⁹, ne risulterebbe che le relative spese di manutenzione di natura incrementativa resterebbero deducibili sotto forma di maggiori quote di ammortamento.

Per quanto poi concerne le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione sostenute su immobili ad uso promiscuo, sotto il profilo normativo non si registrano novità rispetto alla disciplina introdotta dalla Legge finanziaria per il 2007. Ai sensi del vigente art. 54, comma 3, ultimo periodo, del

²⁶ Gli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 2014 rientrano in tale casistica ove si accolga la tesi dell'Agenzia delle entrate dell'indeducibilità delle quote di ammortamento.

²⁷ Data di entrata in vigore della L. n. 296/2006 che, modificando il testo del comma 2 dell'art. 54 del TUIR, ha introdotto la nuova disciplina in materia.

²⁸ Nel medesimo senso vedasi altresì la risoluzione 8 aprile 2009, n. 99/E.

²⁹ Cfr. il precedente paragrafo 2.1.2.



TUIR³⁰, le spese che, per le loro caratteristiche, non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili in misura pari al 50%.

4. Le plusvalenze e le minusvalenze

La disciplina relativa alle plusvalenze e minusvalenze derivanti dal realizzo degli immobili nell'ambito del reddito di lavoro autonomo è contenuta nei commi 1-*bis* e 1-*bis*.1 dell'art. 54 del TUIR³¹.

Il comma 1-*bis* del citato art. 54 stabilisce che le plusvalenze relative ai beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo se:

- a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- b) sono realizzate mediante risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni;
- c) i beni sono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'esercizio dell'attività di lavoro autonomo.

Le minusvalenze relative ai medesimi beni, ai sensi del successivo comma 1-*bis*.1, sono invece deducibili solo se realizzate, pertanto, con riferimento alle fattispecie di cui alle precedenti lett. a) e b)³².

Con riguardo alla decorrenza di tale disciplina, essa risulta applicabile con riferimento agli immobili acquisiti nel corso del triennio 2007-2009. Tenuto conto che la risoluzione 13/E del 2 marzo 2010 aveva chiarito che l'estromissione dei beni immobili strumentali (cessione, risarcimento, ecc.) dal regime del reddito di lavoro autonomo è idonea a generare plusvalenze tassabili o minusvalenze deducibili *“solamente se riferibili ad immobili acquisiti dal professionista in epoca successiva all'entrata in vigore della norma e, quindi, successivamente al 1° gennaio 2007”*, si poneva il dubbio della sorte delle plusvalenze e minusvalenze relative ad immobili strumentali acquisiti dal 1° gennaio 2010, per i quali non è più prevista la deducibilità di ammortamenti e canoni di *leasing*³³.

Al riguardo, tale dubbio interpretativo è stato risolto dalle istruzioni al quadro RE dei modelli di dichiarazione; da ultimo, nelle istruzioni al modello REDDITI PF 2019 si legge, infatti, che: *“Nel rigo RE4, indicare le plusvalenze dei beni strumentali compresi gli immobili acquistati nel 2007, nel 2008 e nel 2009 ... Le minusvalenze dei beni strumentali sono deducibili se sono realizzate ai sensi delle lettere a) e b) del comma 1-bis del medesimo articolo e vanno indicate nel successivo rigo RE18”*³⁴.

³⁰ Come modificato dall'art. 1, comma 334, lettera d), della L. 27 dicembre 2006, n. 296.

³¹ L'attuale formulazione di tali disposizioni deriva dalle modifiche apportate dall'art. 36, comma 29, lettera a), numero 1), del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 e dall'art. 1, comma 334, lettere a) e b), della L. 27 dicembre 2006, n. 296.

³² In merito all'opportunità di un intervento legislativo di equiparazione del trattamento degli immobili strumentali del lavoratore autonomo alla disciplina prevista per gli imprenditori individuali dall'art. 65, comma 1, del TUIR, si veda la circolare IRDCEC n. 1/IR del 12 maggio 2008, par. 2.

³³ Sulle ragioni dell'irrelevanza delle plusvalenze e minusvalenze relative a tali immobili, cfr. paragrafo 4 della circolare n. 19/IR del 4 giugno 2010.

³⁴ Cfr. risposta dell'Agenzia delle entrate in occasione del forum organizzato dalla stampa specializzata il 24 maggio 2018, riportata nel precedente paragrafo 2.1.2.



Per gli immobili strumentali, quindi, a decorrere dal 2010 è prevista, da una parte l'indeducibilità dal reddito di lavoro autonomo delle quote di ammortamento e, dall'altra parte, l'irrelevanza fiscale della plusvalenza o minusvalenza determinata dall'eventuale realizzo³⁵.

Con riferimento alle modalità di determinazione dei componenti reddituali in questione, ai sensi del comma 1-ter dell'art. 54 del TUIR, si considerano plusvalenza o minusvalenza la differenza (positiva o negativa) tra il corrispettivo o l'indennità percepiti e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il medesimo costo non ammortizzato.

Tali componenti concorrono alla formazione del reddito secondo il principio di cassa, pertanto nell'anno in cui sono percepiti.

Come si può notare, in tema di plusvalenze e minusvalenze, l'art. 54 del TUIR fa esclusivo riferimento a quelle derivanti da beni strumentali. Deve, pertanto, escludersi che eventuali atti realizzativi o di autoconsumo relativi ad immobili ad uso promiscuo possano rilevare ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo³⁶.

³⁵ Con specifico riferimento agli immobili acquistati dal 1° gennaio 2014, l'irrelevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze potrebbe essere rimessa in discussione se si ritenesse valida la tesi della ammortizzabilità di tali immobili illustrata nel precedente paragrafo 2.1.2.

³⁶ Cfr. circolare n. 1/IR del 2008, par. 2.