

IMPOSTE SUL REDDITO

Immobile del professionista: ancora incerta la disciplina degli acquisti post 2009

di Luca Caramaschi

Nemmeno le recenti novità introdotte dalla legge finanziaria per l'anno 2014 (legge n.147/2013), finalizzate prevalentemente a ridurre a dodici anni il periodo di "ammortamento" dei leasing immobiliari di imprese e professionisti, hanno risolto la questione relativa al trattamento degli **immobili strumentali** acquistati (o, vedremo, anche solo utilizzati) dai professionisti a partire **dal 1° gennaio 2010**. A distanza di oltre quattro anni dall'efficacia dell'attuale regime che prevede l'indeducibilità delle quote di **ammortamento** relative al fabbricato, non appare ancora chiaro quale sia il trattamento ai fini redditi delle **plusvalenze** e minusvalenze realizzate in occasione della sua cessione o della sua **estromissione** (in relazione a quest'ultima fattispecie l'incertezza riguarda solo le plusvalenze atteso che le **minusvalenze** da assegnazione **dal 1.1.2007** scontano una specifica previsione di indeducibilità sancita dal comma 1-bis1 dell'art.54 del TUIR). Spunti interpretativi per **risolvere** la questione sono giunti dall'Agenzia delle entrate con la [R.M. n.13/E del 2 marzo 2010](#) ma, le riflessioni più puntuali sono contenute nello [Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n.64/11/T](#) approvato dalla relativa Commissione Studi Tributari in data 7 aprile 2011 e nella [Circolare IRDCEC n.19/IR del 4 giugno 2010](#). In tema di plus e minusvalenze nel reddito di lavoro autonomo la disciplina generale è chiara: per effetto delle **modifiche** apportate all'art.54 del TUIR ad opera sia del D.L. n.223/06 che della legge n.296/06 (Finanziaria 2007), i predetti elementi reddituali assumono **rilevanza** anche ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo. Con la [R.M. n.310/E del 21 luglio 2008](#), per quanto riguarda i beni strumentali mobili, e successivamente con la già citata R.M. n.13/E/2010 (che ha sul punto **confermato** la risposta resa dal sottosegretario Lettieri il 21.2.2007 all'interrogazione n.5-00752 presentata in Commissione Finanze della Camera dei Deputati), per quanto riguarda i beni **immobili strumentali**, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'estromissione, la cessione, il **risarcimento**, ecc. sono fatti idonei a generare plusvalenze tassabili solamente se riferibili a beni acquisiti **in epoca successiva** all'entrata in vigore della norme che ne hanno disposto la rilevanza nel reddito di lavoro autonomo (e cioè **dal 4 luglio 2006** per i beni mobili e **dal 1° gennaio 2007** per gli immobili). Aderendo a tali concetti, e considerate le diverse discipline succedutesi nel tempo, accadrebbe che:

- risulterebbero irrilevanti le plusvalenze e minusvalenze conseguite su beni acquistati **entro il 14 giugno 1990**, ancorché tali immobili ancora oggi generino ammortamenti deducibili;

- risulterebbero irrilevanti le plusvalenze e minusvalenze conseguite su beni acquistati **dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006**, in linea con fatto che tali immobili ancora oggi generano ammortamenti indeducibili;
- risulterebbero rilevanti le plusvalenze e minusvalenze conseguite su beni acquistati **dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009**, in linea col fatto che tali immobili ancora oggi generano ammortamenti deducibili;
- risulterebbero rilevanti le plusvalenze e minusvalenze conseguite su beni acquistati **dal 1° gennaio 2010**, ancorché tali immobili ancora oggi generino ammortamenti indeducibili.

E' questa la **soluzione finale** che pare desumersi dai pronunciamenti ufficiali delle Entrate anche se, per la verità, la citata R.M. 13/E/10 nell'esprimere tali **concetti** fa riferimento ad immobili acquistati nel triennio 1° gennaio 2007 - 31 dicembre 2009; non appare quindi chiaro se l'Agenzia delle Entrate abbia inteso **estendere** tale interpretazione anche agli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 2010.

Di **diverso avviso**, invece, e con argomentazioni **condivisibili**, paiono i due documenti citati in precedenza (Studio Notariato e Circolare IRDEC).

Entrambi i contributi concordano sul fatto che, ferma restando la **non ammortizzabilità** degli immobili strumentali acquistati a partire dal 1° gennaio 2010, questi ultimi non debbano essere considerati plusvalenti o minusvalenti (auspicando, al contrario, un **intervento del legislatore** che tenda a **ripristinare** la deducibilità delle quote di ammortamento con la conseguenza logica della rilevanza di plus e minus).

Se è pur vero, infatti, che nell'ordinamento **si rinvengono** casi in cui sono **rilevanti** plusvalenze relative ad immobili che non sono ammortizzabili (si pensi agli **immobili c.d. "patrimonio**" di cui all'art. 90 del TUIR oppure ai **terreni**) non è banale considerare che in questo caso si tratta di immobili "strumentali" **utilizzati** dal professionista in via **esclusiva** per l'esercizio dell'attività (quelli cioè che in base **all'art.43 c.2** del TUIR si **considerano strumentali** in quanto utilizzati **esclusivamente** per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore). E che secondo la R.M. 13/E/10 – in virtù dell'**inapplicabilità** al reddito di lavoro autonomo della **previsione** contenuta **nell'art.65** del TUIR - sono tali a prescindere dal fatto che l'acquisto sia stato eseguito **in qualità** di persona fisica o di esercente arte o professione, essendo unicamente necessario **verificare** se l'immobile risulti, a seguito di **destinazione esclusiva**, utilizzato nell'ambito dell'attività professionale. Tale situazione porterebbe alla situazione **assurda** per cui un professionista che detiene un immobile in qualità di **privato cittadino** ma che lo utilizza per la professione, si vedrebbe costretto prima o poi ad "**estromettere**" un bene mai immesso nell'attività. Un regime giuridico poi, che a proposito di un bene strumentale, **impedisca** la deduzione delle quote di ammortamento e, nel contempo, attribuisca **rilevanza fiscale** alle plus/minusvalenze al momento della dismissione degli stessi risulterebbe dunque del tutto "**anomalo**" e incoerente sistematicamente. E giunto quindi il momento di fare **chiarezza**.