

IMPOSTE SUL REDDITO

Il regime di deducibilità degli immobili per i professionisti

di **Federica Furlani**

L'art. 54 comma 1 Tuir stabilisce la **modalità di determinazione del reddito** derivante dall'esercizio di arti e professioni: esso 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, che prevedono specifiche deroghe alla deducibilità delle spese.

In particolare nei successivi **commi 2 e 3** è regolata la materia della **deducibilità** degli **ammortamenti** e dei canoni di leasing relativi agli immobili dei professionisti, siano essi strumentali o adibiti ad uso promiscuo.

Per i soggetti che esercitano attività artistica o professionale, si considerano **strumentali** gli **immobili utilizzati direttamente dal lavoratore che li possiede 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 professione (R.M. 13/E/2010).

Il regime di **deducibilità degli ammortamenti** dei beni **immobili strumentali** per l'esercizio di arti o professioni è diverso a seconda **della data di acquisto dell'immobile**. Premesso che in ogni caso le quote di ammortamento ammesse in deduzione vanno determinate entro un ammontare massimo pari a quello derivante dall'applicazione **delle aliquote di cui al DM 31.12.2008**:

- per gli immobili acquistati o costruiti **sino al 14 giugno 1990** è consentita la **deduzione** di quote annuali di ammortamento;
- per gli immobili acquistati o costruiti **dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006** non è **ammessa la deducibilità** delle quote di ammortamento;
- per gli immobili acquistati o costruiti **dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009** è **consentita la deduzione di quote annuali di ammortamento**, ma la deduzione è ridotta ad 1/3 per i periodi d'imposta 2007-2008-2009. In questo caso è inoltre necessario considerare **l'indeducibilità della quota di ammortamento riferibile ai terreni** su cui insiste il fabbricato strumentale. Poiché con riferimento ai professionisti non ha senso parlare di fabbricato industriale, il costo riferibile al terreno indeducibile è pari al **20% del costo complessivo dell'immobile o al costo d'acquisto dell'area**, se l'acquisizione è avvenuta separatamente e il fabbricato è stato costruito successivamente;

- per gli **immobili acquisiti dal 1 ° gennaio 2010** non sono ammesse in deduzione quote di ammortamento.

Nel caso di **immobile strumentale acquisito in leasing**, la Finanziaria 2007 aveva introdotto una **deduzione totale** dei canoni di leasing immobiliare (fermo restando la necessità di scorporo dell'area) in relazione ai **contratti con durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** (con minimo di 8 anni e massimo di 15) **stipulati nel triennio 2007-2009**. In ogni caso per i contratti di locazione finanziaria stipulati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009 la deduzione dei canoni di leasing è consentita nella misura di un terzo.

Per in **contratti stipulati dal 2010** si è invece tornati **all'indeducibilità totale**.

Con la Legge di Stabilità 2014 è stata reintrodotta la possibilità per i lavoratori autonomi di **dedurre i canoni dei leasing immobiliari stipulati dal 2014 e portato a 12 anni**, in analogia a quanto previsto per le imprese, *il termine per operare la deduzione* (anche qui con la necessità di procedere allo scorporo dell'area).

Per quanto riguarda gli **immobili ad uso promiscuo**, ovvero destinati sia allo svolgimento della professione che ad esigenze personali o familiari abitative del contribuente, è deducibile il **50% della rendita catastale** dell'immobile di proprietà o posseduto a titolo di usufrutto o di altro diritto reale, **a condizione** che quest'ultimo **non disponga nel medesimo comune di altro immobile** adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione.

Per gli immobili "promiscui" acquistati in leasing è prevista la deduzione pari al **50% del canone di locazione esclusivamente con riferimento ai contratti stipulati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2012**, e sempre che il contribuente non disponga **nel medesimo comune di altro immobile** adibito esclusivamente all'attività.

In caso di immobile utilizzato con un **contratto di locazione non finanziaria** è invece ammessa, a prescindere dalla data di stipula del contratto, la deduzione del:

- **100% dei canoni pagati** (principio di cassa) in caso di **immobile strumentale**,
- **50% del canone in caso di immobile promiscuo, a condizione** che il professionista **non disponga nel medesimo comune di altro immobile** adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione.

Per quanto concerne la deducibilità delle spese sostenute sugli immobili strumentali, essa dipende dalla tipologia di spese, che possono essere di duplice tipologia:

- **incrementative**: aumentano il costo del bene e trovano deduzione per il tramite di quote di ammortamento (sono incrementative le spese che incidono sugli elementi strutturali, che determinano un significativo e tangibile incremento della capacità produttiva o della vita utile del cespite stesso);
- **non incrementative**: sono deducibili **nei limiti del 5% del costo dei beni ammortizzabili**

come risultanti dal libro dei cespiti al 01.01; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi di imposta successivi (sono non incrementative le spese di pulizia, di verniciatura, di riparazione e di sostituzione di parti deteriorate).

Le **spese sostenute** sugli **immobili promiscui** sarebbero invece deducibili nella misura del **50%** nei periodi d'imposta di sostenimento, a prescindere dalla natura non incrementativa o incrementativa (in quest'ultimo caso infatti non sarebbe possibile imputarle ad incremento del costo del bene che non trova riconoscimento fiscale).