

IMPOSTE SUL REDDITO

Gli immobili nel reddito di lavoro autonomo – II° parte

di **Alessandro Bonuzzi**

Nel [precedente contributo](#), rappresentante la I° parte di un'analisi a 360 gradi della disciplina relativa al **trattamento fiscale degli immobili** relativi all'esercizio di arti e professioni, sulla base dei chiarimenti forniti dalla **Fondazione Nazionale Commercialisti** con il **Documento di ricerca** dello scorso 25 luglio, è stata trattata la fiscalità degli **ammortamenti** e dei **canoni di leasing**.

Il presente articolo si occupa, invece, degli aspetti legati alla deducibilità delle spese di **ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione**, nonché inerenti la rilevanza fiscale della **plusvalenza** o **minusvalenza** derivante dalla cessione dell'immobile, sempre sulla scorta del contenuto del citato elaborato della **FNC**.

In tema di deducibilità dal reddito di lavoro autonomo delle spese relative al **mantenimento** degli **immobili strumentali** all'attività, occorre distinguere tra **spese incrementative** e **non incrementative**.

Per quanto riguarda queste ultime, dovendo intendersi per tali le **spese non imputabili ad incremento del fabbricato**, l'[articolo 54, comma 2, Tuir](#) prevede espressamente che sono deducibili, **nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo** di tutti i beni materiali ammortizzabili, così come risultanti all'inizio del periodo d'imposta dal registro dei beni ammortizzabili; l'eventuale **eccedenza** è deducibile in **quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi**.

Le **spese incrementative**, che, determinando un incremento della **capacità produttiva** del fabbricato o incrementandone la **vita utile**, vanno imputate ad **incremento del costo fiscale dell'immobile**, sono deducibili sotto forma di **maggiori quote di ammortamento**.

Tuttavia, se tale trattamento rappresenta quello sicuramente applicabile con riferimento ai **fabbricati ammortizzabili**, poiché acquistati nel **triennio 2007-2009** oppure **fino al 14.6.1990**, non è chiaro il regime di deducibilità da destinare alle spese incrementative riferite a **immobili strumentali non ammortizzabili**, ossia per i quali **non** è riconosciuta la **deducibilità** delle connesse **quote di ammortamento**.

In pratica, quindi, il riferimento è agli immobili **acquistati dal 15.6.1990 al 31.12.2006** e a partire **dal 2010**, nonché, aggiunge il Documento, agli **“immobili acquisiti in successione o donazione ovvero ancora agli immobili di terzi detenuti in locazione, anche finanziaria, o comodato”**. Al riguardo è necessario distinguere a seconda di **quando** e **come** si è **perfezionato**

il **possesso** del fabbricato, nonché è avvenuto il **sostenimento** della spesa:

- le spese di **manutenzione incrementative** sostenute **dall'1.1.2007** su immobili **acquistati dal 15.6.1990 al 31.12.2006** sono deducibili in **quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei 4 successivi**, in base alla **disciplina previgente** contenuta nel **comma 2 dell'articolo 54 Tuir** ([circolare 47/E/2008](#));
- le spese di **manutenzione incrementative** sostenute su immobili strumentali acquisiti a titolo gratuito o condotti in locazione o comodato sono deducibili, **nel periodo d'imposta di sostenimento**, nel **limite del 5% del costo complessivo** di tutti i beni materiali ammortizzabili, così come risultanti all'inizio del periodo d'imposta dal registro dei beni ammortizzabili; l'eventuale **eccedenza** è deducibile in **quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi** ([risoluzione 99/E/2009](#));
- le spese di **manutenzione incrementative** sostenute su immobili **acquistati dal 2010** dovrebbero essere deducibili, secondo un'interpretazione di ordine sistematico, sempre **nel periodo d'imposta di sostenimento**, nel **limite del 5% del costo complessivo** di tutti i beni materiali ammortizzabili, così come risultanti all'inizio del periodo d'imposta dal registro dei beni ammortizzabili; l'eventuale **eccedenza** sarebbe deducibile in **quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi**. Tuttavia, **osserva la Fondazione**, se, per gli **immobili acquistati dal 2014**, si volesse sostenere la deducibilità delle quote di ammortamento, in ragione del **principio di equivalenza** tra l'acquisito in **proprietà** e in **leasing**, andando **contro** il pensiero dell'Agenzia delle entrate, le spese sarebbero deducibili sotto forma di **maggiori quote di ammortamento**.

Per quanto concerne gli **immobili ad uso promiscuo**, le relative **spese non incrementative di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione** sono **deducibili** in misura pari **al 50%**.

Infine, sulla disciplina relativa alle **plusvalenze** e **minusvalenze** derivanti dal **realizzo** degli immobili nell'ambito del reddito di lavoro autonomo di cui ai [commi 1-bis e 1-bis.1 dell'articolo 54 Tuir](#), il Documento di ricerca afferma che:

- la **cessione** di immobili **strumentali acquisiti nel triennio 2007-2009** è idonea a generare **plusvalenze tassabili** o **minusvalenze deducibili**, così come l'**autoconsumo** ma solo in caso di emersione di un plusvalore;
- le **istruzioni al quadro RE del modello Redditi 2019** hanno, invece, **definitivamente chiarito** che le **plusvalenze** e le **minusvalenze** derivanti dal **realizzo di immobili strumentali acquisiti dal 2010 non hanno rilevanza fiscale**;
- la **cessione** o l'**autoconsumo** di immobili **ad uso promiscuo non assumono rilevanza** ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Seminario di specializzazione
**ANTIRICICLAGGIO: APPROFONDIMENTO
OPERATIVO SULLE NUOVE REGOLE TECNICHE**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)