

IMPOSTE SUL REDDITO

La fiscalità delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili nel reddito di lavoro autonomo

di Luciano Sorgato

Convegno di aggiornamento

Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Allo scopo di esaminare la razionalità in tema di effetti fiscali delle spese inerenti agli **immobili nel reddito di lavoro autonomo**, appare utile riportare le due **versioni normative ante e post-riforma** fiscale per un **agevole confronto** letterale delle medesime.

Ante riforma e norma ancora attualmente vigente ([articolo 54, comma 2 Tuir](#)): *“Le spese relative all’ammortamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di beni immobili utilizzati nell’esercizio di arti e professioni, che per loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel periodo d’imposta di sostenimento nel limite del **5% del costo complessivo di tutti beni materiali ammortizzabili** quale risulta all’inizio del periodo d’imposta nel registro di cui all’[articolo 19, D.P.R. 600/1973](#): **l’eccedenza è deducibile nei cinque periodi d’imposta successivi**”.*

Post riforma (nuovo articolo 54 quinquies Tuir): *“Le spese relative all’ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili sono deducibili in **quote costanti nel periodo d’imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi**”.*

Nella nuova versione letterale, l’ampliamento del diritto di deduzione dei costi in questione deriva dalla **eliminazione dell’inciso** *“che per loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono”* che, in precedenza, obbligava a verificare se **l’intervento manutentivo** non rivelava prerogative idonee per la **capitalizzazione delle medesime in conto all’immobile**. La non imputabilità raccordata alle caratteristiche oggettive, intrinseche dell’intervento, richiedeva che, nonostante le sue proporzioni dimensionali, non fosse nella condizione di **influenzarne almeno con nesso diretto il valore di mercato**. E tale preciso condizionamento legislativo appariva (e per il momento ancora appare) in **coesione di effetti fiscali** con la generalizzata indeducibilità del costo degli immobili prevista nel reddito di lavoro autonomo.

Una **ristrutturazione di un immobile essenzialmente volta a creargli un valore aggiunto**, anche attraverso il ripristino della sua efficienza d'uso, **non dispone delle prerogative di legge per la relativa deduzione fiscale**, dal momento che l'implementazione di valore che gratifica l'immobile la **rende capitalizzabile in conto al medesimo**. La deducibilità fiscale è, invece, **raccordata ad un intervento che**, in virtù delle sue oggettive condizioni, non si rende **intersecabile con il costo dell'immobile**, in quanto non addiziona al medesimo alcuna aggiuntiva prospettiva di realizzo. In dottrina, è stato fatto l'esempio dell'immobile da adibire a gabinetto radiologico, il quale ha bisogno di una delineazione strutturale del tutto **atipica rispetto alle ordinarie prospettive di mercato**.

L'intervento necessario per l'adattamento dell'immobile alla rispondenza di legge, lo rende **prioritariamente funzionale ai suoi specifici presupposti strumentali** e non a più attrattive **propensioni reddituali nel mercato degli immobili**. L'eventuale sopravvenuto scopo di destinarlo alla vendita viene più agevolmente perseguito **attraverso un ripristino strutturale**, che lo renda più adattabile ad attività meno specifiche, affrancandolo da quella singolarità d'uso che gli **limita la propositività nel mercato**. Tale intervento, quindi, si prospetta **proprio sul piano delle condizioni oggettive**, senz'altro più contiguo ad un consumo nell'ambito delle dinamiche dell'attività professionale e, per tale via, sicuramente inerente sul piano del **rapporto causale con i compensi dell'arte o della professione**.

La non imputabilità in conto all'immobile non viene legislativamente raccordata a fattori contabili (o a situazioni giuridiche di possesso dell'immobile), ma alle **sole caratteristiche oggettive dell'intervento** e tale limitazione, si ripete, s'interseca con piena sinergia d'intenti legislativi con la previsione della **generalizzata indeducibilità fiscale degli immobili**. Non appare coerente rendere indeducibile, ad esempio, l'acquisto dell'immobile nuovo e poi consentire il diritto fiscale di deduzione della radicale ristrutturazione di un immobile acquistato in **condizioni del tutto fatiscenti e devitalizzato di qualsiasi funzione**, con costi d'intervento ben superiori allo stesso costo dell'immobile in disuso e, peraltro, con un raccordo temporale di **solì sei anni complessivi**, in luogo dell'ordinario **periodo di ammortamento di 33 anni**.

Nonostante la sua chiara versione testuale, si deve sottolineare come essa abbia goduto di una **sorta di favore da parte dell'Agenzia delle entrate**, che non ha limitato il diritto di deduzione fiscale al presupposto di legge come sopra rappresentato, ma ha consentito una **più ampia area di riferimento del diritto di deduzione fiscale degli interventi in questione**.

Ora, con la riportata nuova versione di legge, che rimuove dalle prescrizioni ogni riferimento alle caratteristiche oggettive dell'intervento, nonostante il dato normativo mantenga ferma **l'indeducibilità fiscale degli immobili**, non può più residuare alcun dubbio in **ordine alla deducibilità di ogni intervento** che non si risolva in mere manutenzioni ordinarie. Ma non può neppure residuare più alcun dubbio, che non è in tal modo che **si persegue la coerenza interna delle regole del diritto tributario**. Se il legislatore ammette, ora, incondizionatamente il diritto di deduzione fiscale di tutte le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili (proprio per l'assoluta necessità di perseguire una

coerenza disciplinare d'insieme) deve ora anche **ammettere la deducibilità fiscale degli immobili.**