



CIRCOLARE N. 19/IR DEL 4 GIUGNO 2010

**LA DISCIPLINA DEGLI IMMOBILI
AI FINI DEI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Ammortamenti e canoni di locazione, anche finanziaria. – 3. Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione. – 4. Plusvalenze e minusvalenze.



1. Premessa

Il processo di “adeguamento” della disciplina del reddito di lavoro autonomo a quella relativa al reddito di impresa avviato nel 2006¹ con l'introduzione della rilevanza di plusvalenze e minusvalenze relative ai beni mobili e proseguito nel 2007 con l'estensione della stessa alle plusvalenze e minusvalenze relative ai beni immobili, il riconoscimento fiscale, per questi ultimi, delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing*, nonché con la modifica dei criteri di deduzione delle spese di manutenzione, ristrutturazione e ammodernamento dei beni strumentali, si è arrestato bruscamente con l'avvio del periodo d'imposta 2010.

Non è chiaro se tale “arresto” sia frutto di una scelta ragionata del legislatore, quasi di un ripensamento in merito alla correttezza del processo recentemente avviato, ovvero derivi da una sorta di “disattenzione” dello stesso legislatore rispetto alle esigenze di “simmetria” impositiva che sovrintendono alla determinazione di quelle categorie reddituali (tipicamente, redditi di impresa e di lavoro autonomo) tassate “al netto”, ossia sulla differenza tra singoli componenti positivi e negativi di reddito.

Con specifico riferimento agli immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, tale situazione ha comportato un quadro normativo poco chiaro e, per certi versi, contraddittorio, con alcune evidenti lacune che, già emerse in sede di attuazione dell'intervento riformatore del 2006/2007, a partire dal 2010, anziché essere colmate, si sono viepiù ampliate.

A due anni di distanza dalla nostra circolare n. 1/IR del 12 maggio 2008, è necessario dunque tornare ad occuparsi della materia al fine di illustrare le novità sul trattamento fiscale degli immobili relativi alle attività di lavoro autonomo.

Da quanto si avrà modo di illustrare nel prosieguo, emerge con assoluta evidenza quanto sia ancor più urgente, come già auspicato nella suddetta circolare, un'attenta rimediazione dell'intera materia da parte del legislatore, con soluzioni che tengano conto delle peculiarità relative alla determinazione dei redditi di lavoro autonomo, senza peraltro tralasciare le esigenze di carattere sistematico “interne” alla categoria in oggetto.

2. Ammortamenti e canoni di locazione, anche finanziaria

Come è noto, l'attuale testo del comma 2 dell'art. 54 del Testo unico delle imposte sui redditi² (di seguito TUIR), come riformulato dal comma 334, lettera c), dell'art. 1 della L. 27 dicembre 2006, n. 296³, riconosce la deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* relativi alla generalità dei beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione, fatti salvi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione.

Per quanto concerne gli immobili strumentali, il successivo comma 335 della L. n. 296/2006 stabilisce tuttavia che “*le disposizioni introdotte dal comma 334 in materia di deduzione dell'ammortamento o dei canoni di locazione finanziaria*

¹ La disciplina attualmente in vigore è frutto di un duplice intervento normativo attuato dapprima con il D.L. n. 223/2006 (art. 36, comma 29, lettera a), numero 1), del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248) e poi con la legge finanziaria per il 2007 (art. 1, comma 334, lettere a) e b), della L. 27 dicembre 2006, n. 296). Sulle novità recate da tale disciplina si veda la nostra circolare n. 1/IR del 12 maggio 2008.

² Di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

³ Legge finanziaria per il 2007.



... 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”, ferma restando la riduzione a un terzo degli importi deducibili per i periodi d’imposta 2007, 2008 e 2009 e il rispetto, per la deduzione dei canoni di *leasing*, della condizione di durata minima del contratto, che non deve essere inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel D.M. 31 dicembre 1988 e comunque con un minimo di otto anni ovvero pari almeno a quindici anni, qualora l’applicazione della predetta regola determini un risultato, rispettivamente, inferiore a otto anni ovvero superiore a quindici anni.

Allo scadere dell’anno 2009, al fine di mandare a regime tale disciplina, occorre pertanto uno specifico intervento normativo che ampliasse l’ambito oggettivo di applicazione delle disposizioni in materia di deduzione dell’ammortamento o dei canoni di locazione finanziaria, comprendendovi anche gli immobili acquisiti successivamente al triennio 2007-2009, in conformità, peraltro, a quelle che sembravano le iniziali intenzioni del legislatore, il quale, in effetti, ha previsto la deducibilità di ammortamenti e canoni di *leasing* relativi genericamente a tutti i beni strumentali nello stesso art. 54 del TUIR.

Essendo invece tutt’ora vigente la norma contenuta nel citato comma 335 della L. n. 296/2006, il trattamento ai fini delle imposte sui redditi dei costi di acquisizione degli immobili utilizzati dagli esercenti arti e professioni risulta, a decorrere dal 2010, ulteriormente stratificato sotto il profilo temporale in ragione del momento di acquisizione dell’immobile.

Per gli immobili acquistati dal 1° gennaio 2010 e per i contratti di locazione finanziaria stipulati a partire dalla medesima data si rende infatti applicabile il regime di totale indeducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* ad essi relativi, così come già previsto per gli immobili acquistati e per i contratti di locazione finanziaria stipulati nel periodo che va dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006⁴.

Restano invece deducibili le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* relativi agli immobili acquistati e ai contratti stipulati fino al 14 giugno 1990, tenendo peraltro conto che per gli immobili acquistati prima del 1° gennaio 1985 non sono deducibili le quote di ammortamento maturate prima di quest’ultima data⁵.

Riguardo alla deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* relativi agli immobili strumentali acquisiti nel triennio 2007-2009, 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. 223/2006.

Dal costo complessivamente sostenuto per l’acquisizione dell’immobile occorre pertanto scorporare 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 dal processo di ammortamento o dalla deduzione dei canoni di *leasing*⁶.

⁴ Cfr. l’art. 1, comma 1, lettera g), del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 giugno 1990, n. 165, nonché, per la decorrenza, il successivo art. 14, comma 2, ultimo periodo.

⁵ Si ricorda, infatti, che la deducibilità di ammortamenti e canoni di *leasing* relativi agli immobili strumentali dei lavoratori autonomi è stata espressamente prevista dall’art. 3, comma 1, lettera c), del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito con modificazioni, dalla L. 17 febbraio 1985, n. 17.

⁶ Si rileva che il comma 2 dell’art. 54 del TUIR non richiama altresì l’applicabilità del comma 8 dell’art. 36 del D.L. n. 223/2006, il quale fissa la decorrenza delle disposizioni previste dai precedenti commi 7 e 7-bis, estendendo l’obbligo di scorporare il valore delle aree agli immobili acquistati anche precedentemente al periodo d’imposta in corso al 4 luglio 2006.



Per gli immobili in proprietà, il valore da scorporare andrà determinato in misura pari al 20 per cento del costo complessivamente sostenuto per l'acquisto dell'immobile (comprensivo del valore dell'area)⁷, fatto salvo il caso – invero poco ricorrente nelle attività di lavoro autonomo – di aree autonomamente acquistate in precedenza, per le quali assume invece rilevanza il costo effettivamente sostenuto per la loro acquisizione.

In modo sostanzialmente analogo deve procedersi per i fabbricati strumentali in locazione finanziaria, avuto riguardo alla quota capitale dei corrispondenti canoni.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate⁸, la quota capitale del canone è determinata facendo riferimento all'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998⁹, ossia in misura pari all'importo risultante dal rapporto tra il costo sostenuto dalla società concedente¹⁰ e il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria, moltiplicato per il numero dei giorni di pertinenza del periodo d'imposta¹¹.

Con riferimento agli immobili strumentali utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria, l'indeducibilità dei canoni di *leasing* relativi ai contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2010 ha trovato conferma anche da parte dell'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 13/E del 2 marzo 2010, in cui è stato altresì precisato che in relazione a tali contratti non potrà essere portata in deduzione neppure la rendita catastale dell'immobile utilizzato in *leasing*, per effetto della mancata riproposizione di una previsione in tal senso nel testo attualmente vigente del comma 2 dell'art. 54 del TUIR

Deduzione della rendita catastale che invece deve ritenersi, ancora oggi, consentita per i contratti di *leasing* immobiliare stipulati tra il 15 giugno 1990 e il 31 dicembre 2006, in virtù del comma 2 dell'art. 54 del TUIR nella formulazione vigente fino al 1° gennaio 2007.

Aderendo ad un'interpretazione letterale, potrebbe dunque sostenersi che detto obbligo non sussista per gli immobili strumentali acquistati fino al 14 giugno 1990, ancora in corso di ammortamento al 2007. A supporto di tale interpretazione potrebbero essere invocate le considerazioni che valorizzano la tutela dell'affidamento del contribuente svolte dall'Agenzia delle Entrate in merito alla decorrenza della disciplina che ha introdotto la rilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo (sulle quali, *infra* par. 4), a patto di ritenere che detta tutela sia estensibile anche nei confronti di norme che, in relazione a componenti reddituali già rilevanti fiscalmente, ne modificano, più limitatamente, soltanto i criteri di concorso alla formazione del reddito. Sul punto, non si sono per ora registrati chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate.

⁷ Per gli esercenti arti e professioni non risulta infatti applicabile il criterio alternativo, indicato nel comma 7 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006, costituito dall'eventuale maggior valore dell'area "*esposto in bilancio*".

⁸ Cfr. la circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007, par. 7.6.

⁹ Recante le modalità di determinazione, ai fini dell'IRAP, della quota indeducibile dei canoni di *leasing*, in quanto rappresentativa degli interessi dovuti alla società concedente.

¹⁰ Al netto del prezzo di riscatto, come precisato dalla circolare n. 1/E del 2007.

¹¹ In merito all'applicabilità di tale criterio di calcolo anche in seguito alle modifiche recate dall'art. 1, comma 50, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 alle regole di determinazione della base imponibile dell'IRAP che, a decorrere dal 2008, prevedono, fra l'altro, l'indeducibilità degli interessi passivi "*desunti dal contratto*" di *leasing*, si rinvia alla nostra circolare n. 1/IR del 2008 (par. 3). Si segnala che l'Agenzia delle Entrate, ai fini della quantificazione degli interessi impliciti nei canoni di *leasing* da sottoporre alle regole previste dall'art. 96 del TUIR, ha espresso l'avviso che i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali possono continuare a fare riferimento, per esigenze di semplificazione, al criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti dettato, ai fini dell'IRAP, dall'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998, anche dopo che l'art. 1, comma 33, lettera n), della legge 24 dicembre



Per quanto concerne i canoni di locazione finanziaria relativi agli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente, la disciplina in materia ripropone la medesima stratificazione temporale già esaminata a proposito degli immobili strumentali.

Ed infatti, ai sensi del secondo periodo del comma 3 dell'art. 54 del TUIR, come riformulato dall'art. 1, comma 334, lettera d), della L. 27 dicembre 2006, n. 296, per tali immobili è prevista la deduzione di “*un importo pari al 50 per cento del relativo canone*”.

L'Agenzia delle Entrate ha tuttavia ritenuto che tale disciplina debba essere coordinata con la norma di cui al comma 335 dell'art. 1 della L. n. 296/2006, ancorché la stessa si riferisca espressamente ai soli immobili strumentali¹².

Ne consegue che risultano deducibili nella misura del 50 per cento soltanto i canoni di *leasing* relativi ai contratti stipulati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009¹³.

Per i contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2010, deve quindi ritenersi applicabile il regime di totale indeducibilità dei canoni già previsto per i contratti di locazione finanziaria stipulati nel periodo che va dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006. Con l'unica differenza rispetto al regime dei contratti stipulati nel periodo in ultimo citato, che non è più ammesso in deduzione neppure il 50 per cento della rendita catastale dell'immobile ad uso promiscuo utilizzato in *leasing*, mancando una specifica previsione in tal senso nel testo attualmente vigente del comma 3 dell'art. 54 del TUIR.

Nessuna novità, invece, per gli immobili ad uso promiscuo in proprietà, per i quali, anche se acquistati a partire dal 1° gennaio 2010, resta confermata la deducibilità del 50 per cento della relativa rendita catastale.

La penalizzazione emersa nel trattamento fiscale degli immobili ad uso promiscuo in proprietà acquistati nel triennio 2007-2009 rispetto a quelli acquisiti in locazione finanziaria nel medesimo periodo viene meno, dunque, con riferimento agli immobili acquistati a partire dal 2010¹⁴.

2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008) ha modificato la disposizione contenuta nell'art. 102, comma 7, del TUIR (cfr. circolare n. 8/E del 13 marzo 2009, par. 4.4 e circolare n. 19/E del 21 aprile 2009, par. 2.2.3).

¹² Cfr. la risposta resa dal sottosegretario Grandi il 17 aprile 2007 all'interrogazione a risposta immediata al Ministro dell'economia e delle finanze n. 5-00941 presentata in Commissione Finanze della Camera dei Deputati nella seduta n. 146 del 18 aprile 2007.

¹³ Ancorché il punto non trovi esplicita conferma nel chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate, deve ritenersi che il citato comma 335 trovi applicazione anche nella parte in cui dispone la riduzione ad un terzo degli importi deducibili nel triennio 2007-2009. Una diversa soluzione susciterebbe infatti non poche perplessità in quanto gli immobili ad uso promiscuo avrebbero diritto ad una deduzione superiore rispetto a quella prevista per gli immobili ad uso esclusivamente strumentale. Ancora non chiarita ufficialmente dall'Agenzia delle Entrate anche l'applicabilità di alcune disposizioni previste nel comma 2 dell'art. 54 del TUIR per gli immobili strumentali e non replicate nel successivo comma 3 con riferimento agli immobili ad uso promiscuo. Si pensi, ad esempio, alla deducibilità per competenza dei canoni di *leasing*, alla indeducibilità della quota capitale del canone riferibile al terreno, alla condizione di durata minima contrattuale. Sulla tematica dei rapporti tra le disposizioni previste dai commi 2 e 3 dell'art. 54 del TUIR, si rinvia alle considerazioni svolte nella nostra circolare n. 1/IR del 2008 (par. 3).

¹⁴ In più occasioni l'Agenzia delle Entrate ha richiamato la necessità di garantire la neutralità del trattamento fiscale dell'acquisto diretto in proprietà rispetto a quello riservato all'acquisizione tramite contratto di locazione finanziaria (cfr., 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, relative al trattamento fiscale, nell'ambito dei redditi di impresa, dell'acquisizione tramite *leasing*, rispettivamente, di terreni, partecipazioni



Resta da segnalare che, anche per i periodi d'imposta successivi al 2009, le deduzioni relative agli immobili ad uso promiscuo, siano essi in proprietà che in locazione, anche finanziaria, sono subordinate al rispetto della condizione di non disporre nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione¹⁵.

Invariata, infine, anche la disciplina degli immobili detenuti in locazione, siano essi strumentali che ad uso promiscuo, per i quali continua ad essere rilevante il canone di locazione effettivamente pagato nel periodo d'imposta (al 50%, in caso di uso promiscuo e nel rispetto della condizione di indisponibilità nel medesimo comune di altro immobile utilizzato esclusivamente per fini strumentali¹⁶).

3. Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione

La legge finanziaria per il 2007 ha profondamente modificato anche la normativa in materia di spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione relative agli immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni.

Fino al 2006, nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, erano disciplinate soltanto le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione "straordinaria" degli immobili per le quali era prevista la deducibilità in quote costanti nel periodo di imposta in cui erano state sostenute e nei quattro successivi.

Alcuna disposizione espressa era invece prevista per le spese di manutenzione ordinaria, risultando le stesse deducibili nell'anno di effettivo pagamento in applicazione del generale principio di cassa di cui al comma 1 dell'art. 54 del TUIR.

Tale disciplina, oltre ad essere estremamente semplificata, aveva altresì il pregio di rendersi applicabile per tutti gli immobili, a qualunque titolo, utilizzati nell'attività di lavoro autonomo, e quindi per gli immobili sia in proprietà che in locazione, anche finanziaria.

A decorrere dal periodo d'imposta 2007, per effetto delle modifiche introdotte dalla L. n. 296/2006¹⁷, la nuova normativa in materia non distingue più tra spese di manutenzione ordinaria e straordinaria, ma tra spese di manutenzione di natura incrementativa e non.

Attualmente, il trattamento fiscale delle spese in oggetto ricalca infatti quello tradizionalmente previsto ai fini della determinazione dei redditi di impresa dall'art. 102, comma 6, del TUIR¹⁸.

societarie e marchi. Da ultimo, si veda la risoluzione n. 379/E del 17 dicembre 2007, in tema di rateizzazione delle plusvalenze relative a beni precedentemente detenuti in *leasing*).

¹⁵ In termini, l'art. 54, comma 3, del TUIR. Dal chiaro tenore letterale della disposizione in esame emerge che l'indeducibilità non scatta qualora l'immobile strumentale sia ubicato in un comune diverso da quello in cui è situato quello utilizzato promiscuamente.

¹⁶ Cfr. art. 54, comma 3, del TUIR.

¹⁷ Cfr. l'art. 54, comma 2, ultimo periodo, e comma 3, terzo periodo, del TUIR, come sostituiti dall'art. 1, comma 334, lettere c) e d), della L. 27 dicembre 2006, n. 296.

¹⁸ Con la peculiarità, nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, che la disciplina in esame è riservata alle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione dei soli beni immobili.



Ai sensi del nuovo comma 2 dell'art. 54 del TUIR, le spese che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono (c.d. spese non incrementative) risultano deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultante ad inizio anno dai registri obbligatori¹⁹.

L'eventuale eccedenza rispetto al *plafond* del 5 per cento resta deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi a quello nel quale le spese in oggetto sono state sostenute.

Manca invece una espressa disciplina per le spese che per le loro caratteristiche sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono (c.d. spese incrementative)²⁰. Il "silenzio" serbato dal legislatore sulle spese di quest'ultimo tipo va interpretato alla luce del contestuale riconoscimento, da parte della stessa legge finanziaria per il 2007, della deducibilità delle quote di ammortamento relative agli immobili strumentali acquistati nel triennio 2007-2009. Tali spese, sostenute dal 2007 in poi, essendo imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, trovano infatti riconoscimento attraverso la deduzione di maggiori quote di ammortamento del costo predetto²¹.

Ma è evidente che un siffatto criterio di deduzione si rende applicabile unicamente per quegli immobili per i quali il legislatore attribuisce rilevanza fiscale alle relative quote di ammortamento e quindi per i soli immobili strumentali in proprietà e sempre che gli stessi siano stati acquistati nel triennio 2007-2009 ovvero in epoca precedente al 15 giugno 1990.

Resta invece del tutto carente di disciplina, nel nuovo assetto normativo, il trattamento fiscale delle spese di natura incrementativa sostenute a partire dal 2007 sugli immobili in proprietà non ammortizzabili (acquistati nel periodo 15 giugno 1990-31 dicembre 2006 e dal 2010 in poi²²), su quelli, del pari, in proprietà, ma acquisiti a titolo gratuito (per successione o donazione), nonché sulla generalità degli immobili utilizzati in base a contratti di locazione, anche finanziaria e degli immobili ad uso promiscuo.

¹⁹ Il riferimento normativo è espressamente rivolto al registro cronologico degli incassi e dei pagamenti di cui all'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Si ritiene che detto riferimento vada interpretato in senso estensivo, potendo il costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultare anche dal registro cronologico di cui all'art. 3, comma 2, lettera a), del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, dal registro dei beni ammortizzabili ovvero dal registro degli acquisiti tenuto ai fini dell'IVA. Al riguardo, si ricorda che, ai sensi dell'art. 14, comma 2, del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, questi ultimi due registri possono essere sostituiti, da parte dei soggetti che abbiano optato per il regime di contabilità ordinaria previsto dal cit. art. 3, comma 2, del D.P.R. n. 695/1996, da corrispondenti annotazioni fatte nel richiamato registro cronologico di cui alla lettera a) del medesimo comma 2, a condizione peraltro che, in caso di richiesta dell'amministrazione finanziaria, siano forniti, in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare nei registri sostituiti. Il rispetto di quest'ultima condizione consente altresì agli esercenti arti o professioni che non abbiano optato per la contabilità ordinaria di non tenere il registro dei beni ammortizzabili (comma 1, dell'art. 14 citato).

²⁰ In assenza di chiarimenti ufficiali in ordine ai criteri di individuazione delle spese di natura incrementativa, si ritiene utilizzabile la nozione desumibile dai principi contabili nazionali in materia di immobilizzazioni materiali (Documento OIC 16 del 13 luglio 2005, par. D.III, pag. 17), secondo cui sono da qualificarsi di tale natura le spese che incidono sugli elementi strutturali del cespite e che contestualmente comportano un aumento significativo e tangibile della capacità produttiva o della vita utile dello stesso.

²¹ In tal senso, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 47/E del 18 giugno 2008, par. 3.1.

²² Si veda, al riguardo, il precedente par. 2.



Per talune di queste ultime fattispecie, l'Agenzia delle entrate è intervenuta, tentando di risolvere i dubbi interpretativi originati dalle evidenti lacune normative in materia, ulteriormente alimentati dalla circostanza che le spese in commento non risultano menzionate nel comma 335 dell'art. 1 della L. n. 296/2006, che disciplina la "finestra" temporale di riferimento delle nuove disposizioni soltanto per gli ammortamenti e per i canoni di locazione finanziaria relativi agli immobili strumentali.

Un primo chiarimento ha avuto ad oggetto il trattamento delle spese "straordinarie" sostenute dal 2003 fino al 2006, la cui deduzione è stata rinviata in applicazione della previgente disciplina.

Già nelle istruzioni relative al modello UNICO 2008 è stata confermata la deducibilità nei periodi d'imposta 2007 e successivi dei "quinti" residui delle spese in oggetto non ancora dedotti alla data di entrata in vigore della nuova normativa²³, trattandosi di spese sostenute comunque in vigenza della precedente disciplina per le quali si è dunque consolidato il diritto alla loro deduzione secondo il regime previgente²⁴.

Maggiori dubbi aveva suscitato invece il trattamento fiscale delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione di natura incrementativa sostenute a partire dal 1° gennaio 2007²⁵ su immobili acquistati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006, il cui costo non è quindi, ancora oggi, ammortizzabile.

Partendo dall'assunto che la disciplina delle spese in oggetto prevista dal comma 2 dell'art. 54 del TUIR, come modificato dalla legge finanziaria per il 2007, valga con riferimento ai soli immobili acquistati a decorrere dal 1° gennaio 2007, l'Agenzia delle Entrate è pervenuta alla conclusione che per quelli acquistati antecedentemente, resta valida la disciplina contenuta nella precedente versione dell'art. 54, comma 2, ultimo periodo, del TUIR secondo cui *"le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione straordinaria di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei quattro successivi"*²⁶.

L'Agenzia non chiarisce in base a quale principio la decorrenza della nuova disciplina relativa alle spese in oggetto risulti limitata ai soli immobili acquistati a decorrere dal 1° gennaio 2007. Sembra che, nella specie, l'Agenzia delle Entrate intenda privilegiare un'interpretazione analoga a quella già adottata in merito alla decorrenza delle norme che hanno introdotto la rilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, in cui la limitazione della nuova disciplina ai soli beni acquistati a partire dalla data di entrata in vigore della disciplina medesima è stata giustificata dall'esigenza di valorizzare i principi di tutela dell'affidamento dei contribuenti e di certezza dei rapporti giuridici²⁷.

Nella nostra circolare n. 1/IR del 2008²⁸ si era, invece, esclusa la possibilità di invocare, nella specie, l'"ultrattività" del criterio di deduzione "per quinti" stabilito dalla normativa previgente, in assenza di

²³ 1° gennaio 2007, ai sensi del comma 1364 dell'art. 1 della L. n. 296/2006.

²⁴ Cfr. istruzioni al rigo RE10 del quadro RE del modello UNICO PF 2008.

²⁵ 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.

²⁶ In tal senso, si vedano la circolare n. 47/E del 18 giugno 2008, par. 3.1, e la risoluzione n. 99/E dell'8 aprile 2009.

²⁷ È pur vero, tuttavia, che le nuove disposizioni in materia di plusvalenze e minusvalenze, a differenza di quelle relative alle spese in oggetto, hanno elevato a presupposti per la tassazione alcune fattispecie precedentemente non rilevanti (sul punto, v., *infra*, par. 4).

²⁸ Cfr. il par. 4 della citata circolare.



un'espressa disposizione in tal senso, non potendosi applicare una disciplina ormai abrogata a fattispecie verificatisi soltanto in epoca successiva. La conclusione cui giunge l'Agenzia finisce, in effetti, con l'applicare la disciplina in vigore fino al 2006 per spese sostenute nel 2007 e negli anni seguenti.

Per tali motivi, nella nostra circolare n. 1/IR del 2008, era stata ipotizzata l'eventualità di estendere alle spese incrementative sostenute a partire dal 2007, su immobili acquistati precedentemente, il medesimo trattamento fiscale previsto per le spese non incrementative, tenuto conto che, in entrambe le circostanze, le stesse risultano *“non imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono”*.

Al riguardo, è stato infatti rilevato come la circostanza che la spesa sia oggettivamente incrementativa deve essere considerata come necessaria, ma non sufficiente, ai fini dell'applicabilità del regime giuridico riservato alle spese di tale natura. Si era pertanto sostenuto che nel caso in cui una *“spesa sia oggettivamente incrementativa, ma non possa essere portata ad incremento del costo del bene in quanto tale costo non è fiscalmente riconosciuto, operano dunque le particolari regole di deducibilità fissate dal comma 2 [n.d.r.: dell'art. 54 del TUIR], con la previsione di una soglia di deducibilità nell'anno di sostenimento delle spese pari al 5 per cento del costo dei beni materiali ammortizzabili”*.

Altrimenti, era stato rilevato, l'unica alternativa valida²⁹ sarebbe rimasta quella di riconoscere la deducibilità per cassa delle spese in oggetto nell'anno di sostenimento, in applicazione dell'ordinario criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito sancito dal comma 1 dell'art. 54 del TUIR.

L'interpretazione sostenuta nella nostra circolare n. 1/IR del 2008 è stata invece fatta propria dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alle spese incrementative relative ad immobili acquisiti a titolo gratuito e ad immobili condotti in locazione. In tali circostanze, l'Agenzia ha infatti 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”*³⁰.

Al riguardo, è opportuno peraltro segnalare l'orientamento manifestato dall'Agenzia delle Entrate a proposito del trattamento fiscale del costo sostenuto da un professionista per l'acquisizione del diritto allo sfruttamento del “buon nome” di un noto studio legale. In tal caso, l'Agenzia ha sostenuto che *“l'applicazione del criterio di cassa come principio generalmente applicabile nella determinazione del reddito di lavoro autonomo ... può essere derogato solo nei casi espressamente previsti dai successivi commi”* dell'art. 54, comma 1, del TUIR, per cui in mancanza di specifiche previsioni al riguardo nel corpo del medesimo art. 54, la deduzione del costo va effettuata, secondo il principio di cassa, nel periodo d'imposta in cui lo stesso è stato sostenuto³¹.

La differente interpretazione resa con riferimento alle spese di natura incrementativa relative ad immobili acquisiti a titolo gratuito o di proprietà di terzi sembra trovare giustificazione nella considerazione che, nell'ambito della disciplina del reddito di lavoro autonomo, esiste, in effetti, una disposizione che, sia pur

²⁹ Seppur meno soddisfacente sotto il profilo sistematico.

³⁰ In termini, la risoluzione n. 99/E dell'8 aprile 2009.

³¹ In tal senso, la risoluzione n. 30/E del 16 febbraio 2006.



implicitamente, si occupa oggettivamente delle spese di manutenzione di natura incrementativa³², disposizione invece del tutto mancante per il costo di acquisizione di un “marchio”³³.

Ferma restando la formulazione letterale delle norme, l'interprete non può dunque ignorare le esigenze di coerenza sistematica che derivano dalla nuova disciplina in materia di spese di manutenzione, da salvaguardare anche nei casi in cui il criterio d'imputazione prescelto dal legislatore (incremento del costo fiscale dell'immobile di riferimento) non si renda applicabile, tanto per l'assoluta mancanza di un costo (immobili condotti in locazione o acquisiti a titolo gratuito), quanto per la totale irrilevanza fiscale del costo stesso (immobili acquisiti dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006).

Ritenere integralmente deducibili per cassa le spese di manutenzione di natura incrementativa sostenute su tali immobili introdurrebbe, infatti, elementi di irrazionalità nella disciplina del tutto ingiustificabili: le spese sarebbero infatti deducibili interamente per cassa, nel caso l'acquisto dell'immobile sia, ad esempio, avvenuto il 31 dicembre 2006³⁴, e pro quota in relazione alla durata residua del periodo di ammortamento, nel caso l'acquisto sia stato invece effettuato, pochi giorni dopo, nel mese di gennaio 2007³⁵.

Tali considerazioni tornano utili anche per stabilire il trattamento fiscale delle spese di manutenzione di natura incrementativa sostenute su immobili in proprietà acquistati a partire dal 2010, per i quali non sono ammesse in deduzione le relative quote di ammortamento.

Le medesime esigenze di carattere sistematico sopra evidenziate inducono a ritenere applicabile anche alle spese in oggetto il criterio di deducibilità dettato dall'art. 54, comma 2, del TUIR per le spese non incrementative, e quindi considerarle deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultante ad inizio anno dai registri obbligatori e, per l'eventuale eccedenza, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

Gli immobili in oggetto, al pari di quelli acquisiti nel periodo 15 giugno 1990 - 31 dicembre 2006, non sono infatti ammortizzabili, e, pur essendo stati acquistati dopo il 1° gennaio 2007 (ossia in epoca successiva alla data in cui è stata introdotta la rilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze immobiliari nella disciplina del

³² Essendo previsto che le spese incrementative siano ammortizzate unitamente al costo fiscale dell'immobile cui si riferiscono.

³³ Una disciplina specifica è oggi prevista per i “*corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*” dagli articoli 54, comma 1-*quater*, e 17, comma 1, lettera *g-ter*, del TUIR (disposizioni inserite dall'art. 36, comma 29, lettere a), n. 1), e b), del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248).

³⁴ Con un trattamento, per giunta, più favorevole rispetto a quello previsto dalla previgente disciplina in materia di spese di manutenzione straordinaria.

³⁵ Si immagini alle spese di ristrutturazione sostenute nel 2007 per adeguare alle esigenze del professionista l'immobile acquistato nel medesimo anno, la cui deduzione, in base alla vigente disciplina, è ripartita in ben 34 quote annuali, fatti salvi, ovviamente, i casi di anticipato realizzo dell'immobile o di sua anticipata destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività.



reddito di lavoro autonomo³⁶), sono da ritenersi comunque inidonei, come si avrà modo di illustrare nel successivo paragrafo 4, a generare plusvalenze imponibili o minusvalenze deducibili.

Ne consegue che il costo sostenuto per l'acquisto di tali immobili, al pari di quello relativo agli immobili acquisiti nel periodo 15 giugno 1990 - 31 dicembre 2006, è totalmente irrilevante sotto il profilo fiscale, per cui anche in tal caso deve ritenersi che le spese di natura incrementativa risultano “*non imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono*” e possano dunque ricevere il medesimo trattamento previsto per le spese non incrementative³⁷.

D'altra parte, è da escludere che nella fattispecie in oggetto possa trovare applicazione il criterio di deduzione previsto nella disciplina previgente per le spese di manutenzione straordinaria, come peraltro sostenuto dall'Agenzia delle Entrate per le spese incrementative relative ad immobili acquisiti nel periodo 15 giugno 1990 - 31 dicembre 2006, trattandosi nella specie di immobili che, all'epoca in cui è stata abrogata la disciplina in tema di manutenzioni straordinarie, non erano stati ancora neppure acquistati.

Qualora si ritenesse di non condividere l'interpretazione secondo cui gli immobili acquistati a partire dal 2010 non rilevano ai fini delle plusvalenze e minusvalenze, rimarrebbe da stabilire se anche le spese incrementative sostenute sugli stessi, così come il relativo costo di acquisto³⁸, trovino riconoscimento fiscale soltanto in sede di realizzo dell'immobile o di sua destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività (sotto forma di minore plusvalenza imponibile o, semmai, di maggiore minusvalenza deducibile) ovvero se le stesse risultino deducibili in base ad un diverso criterio.

Ed invero, sarebbe difficilmente giustificabile una disciplina che riconoscesse in deduzione tali spese in un massimo di sei anni³⁹, se sostenute in relazione ad un immobile condotto in locazione, e soltanto in sede di realizzo, se sostenute su un immobile in proprietà acquistato a partire dal 2010.

Andrebbe dunque ricercato un criterio di deducibilità più coerente con la disciplina applicabile a fattispecie non dissimili, ma tale criterio non potrebbe coincidere con quello previsto per le spese non incrementative, in quanto, nella denegata ipotesi in cui l'immobile sia ritenuto suscettibile di produrre plusvalenze o minusvalenze, non ci troveremmo al cospetto di immobili il cui costo non è fiscalmente riconosciuto, ma soltanto di immobili il cui costo non è ammortizzabile, per cui le spese incrementative giammai potrebbero essere considerate come “*non imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono*”.

Per tali motivi, onde garantire le predette esigenze di coerenza sistematica, non rimarrebbe che riconoscere l'integrale deducibilità per cassa delle spese in oggetto nell'anno di sostenimento, in applicazione dell'ordinario criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito sancito dal comma 1 dell'art. 54 del TUIR.

³⁶ Cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 2 marzo 2010. In senso conforme, peraltro, già la risposta resa dal sottosegretario Lettieri il 21 febbraio 2007 all'interrogazione a risposta immediata al Ministro dell'economia e delle finanze n. 5-00752 presentata in Commissione Finanze della Camera dei Deputati nella seduta n. 112 del 20 febbraio 2007.

³⁷ Ai sensi dell'art. 54, comma 2, ultimo periodo, del TUIR.

³⁸ Che, si ricorda, non risulta ammortizzabile per gli immobili in questione.

³⁹ Ovvero anche integralmente nello stesso anno di sostenimento, in presenza di un valore rilevante dei beni materiali ammortizzabili e dunque di un *plafond* del 5 per cento di una certa entità.



Per quanto 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 TUIR⁴⁰, 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 per cento.

In ordine all'applicabilità, nella specie, del limite di deducibilità⁴¹ previsto, nell'anno di sostenimento delle spese non incrementative, per gli immobili strumentali⁴², appare opportuno rinviare alle considerazioni svolte nella nostra circolare n. 1/IR del 12 maggio 2008⁴³ con riferimento alla più generale problematica dei rapporti tra le disposizioni previste dai commi 2 e 3 dell'art. 54 del TUIR, che inducono a preferire, sotto il profilo sistematico, la soluzione che considera rilevante il *plafond* del 5 per cento anche per le spese non incrementative sostenute sugli immobili ad uso promiscuo.

Con riferimento alle spese di natura incrementativa, la circostanza per cui nella disciplina previgente al 2007 era prevista la deducibilità del 50 per cento delle spese di manutenzione straordinaria relative agli immobili ad uso promiscuo e le osservazioni svolte nella predetta circolare n. 1/IR⁴⁴, secondo cui la legge finanziaria per il 2007, nel modificare la disciplina delle spese in oggetto, non avrebbe manifestato alcun disvalore nei confronti della deduzione delle stesse, sembrerebbero portare alla conclusione che dette spese, essendo sostenute in relazione ad un immobile il cui costo non è fiscalmente rilevante, siano deducibili secondo le regole previste per le spese non incrementative nella misura del 50 per cento.

Da quanto esposto, risulta dunque evidente come la trasposizione nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo della disciplina delle spese di manutenzione prevista ai fini del reddito di impresa dall'art. 102, comma 6, del TUIR, abbia riservato, in questi primi anni di applicazione, incertezze interpretative tali da rendere estremamente urgente un intervento del legislatore in materia.

4. Plusvalenze e minusvalenze

La chiusura, a partire dal 2010, della "finestra" temporale di riferimento delle disposizioni che riconoscono la deducibilità di ammortamenti e canoni di locazione finanziaria relativi a beni immobili comporta rilevanti aspetti problematici anche in materia di plusvalenze e minusvalenze relative ai medesimi beni.

Come già ricordato, la legge finanziaria per il 2007⁴⁵ ha introdotto la rilevanza di tali componenti reddituali nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, contestualmente al richiamato riconoscimento di ammortamenti e canoni di *leasing*.

⁴⁰ Come modificato dall'art. 1, comma 334, lettera d), della L. 27 dicembre 2006, n. 296.

⁴¹ Pari, si ricorda, al 5 per cento del costo dei beni materiali ammortizzabili.

⁴² V. l'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 54 del TUIR.

⁴³ Cfr. par. 3.

⁴⁴ Al paragrafo 4.

⁴⁵ Si veda l'art. 1, comma 334, lettere a) e b), della L. n. 296/2006 che ha modificato in tal senso il comma 1-*bis* dell'art. 54 del TUIR, per le plusvalenze, e inserito il nuovo comma 1-*bis*.1 nel medesimo art. 54, per le minusvalenze.



Il comma 335 dell'art. 1 della L. n. 296/2006 ha tuttavia stabilito la decorrenza della nuova disciplina soltanto in relazione a questi ultimi componenti reddituali, ammettendo la deduzione di ammortamenti e canoni di *leasing* limitatamente agli immobili acquisiti nel corso del triennio 2007-2009, lasciando, in tal modo, all'interprete il compito di individuare la decorrenza delle disposizioni in materia di plusvalenze e minusvalenze immobiliari.

A dirimere i dubbi sorti al riguardo è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, la quale ha chiarito che l'estromissione dei beni immobili strumentali (cessione, risarcimento, etc.) dal regime del reddito di lavoro autonomo è idonea a generare plusvalenze tassabili o minusvalenze deducibili *“solamente se riferibili ad immobili acquisiti in epoca successiva all'entrata in vigore della norma e, quindi, successivamente al 1° gennaio 2007”*⁴⁶.

Occorre, quindi, porre rilievo alla data di acquisizione dell'immobile oggetto di realizzo, risultando irrilevanti le plusvalenze e minusvalenze conseguite su beni acquistati prima del 1° gennaio 2007, anche qualora questi ultimi generino ammortamenti deducibili (essendo stati acquisiti entro il 14 giugno 1990).

Non è chiaro, tuttavia, se l'Agenzia delle Entrate intendesse estendere tale interpretazione anche agli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 2010⁴⁷, che non risultano ammortizzabili in quanto acquistati dopo la chiusura della “finestra” temporale (1° gennaio 2007 - 31 dicembre 2009) prevista dal citato comma 335 dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2007.

In base al tenore letterale dell'art. 54, commi 1-bis e 1-bis.1, del TUIR, le plusvalenze e le minusvalenze relative agli immobili in oggetto sembrerebbero, invero, rilevare ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo⁴⁸.

D'altra parte, potrebbe rilevarsi che anche nell'ambito del reddito di impresa risultano imponibili plusvalenze relative ad immobili che non sono ammortizzabili (si pensi agli immobili c.d. “patrimonio” di cui all'art. 90 del TUIR)⁴⁹.

Tale ricostruzione interpretativa risulta, tuttavia, in aperto contrasto con quanto stabilito in occasione dell'introduzione delle nuove disposizioni in materia di immobili di cui alla L. n. 296/2006, con le quali si è scelto di attribuire «simmetrica» rilevanza sia ai componenti positivi che a quelli negativi di reddito relativi agli immobili strumentali.

La medesima ricostruzione non appare, inoltre, coerente neppure sotto il profilo logico-sistematico, in quanto trascura la circostanza che, nella specie, ci si trova al cospetto di beni che, nel momento in cui sono utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività artistica o professionale, sono considerati dall'art. 43, comma 2, del TUIR, come beni strumentali⁵⁰.

⁴⁶ In termini, la risposta resa dal sottosegretario Lettieri il 21 febbraio 2007 all'interrogazione a risposta immediata al Ministro dell'economia e delle finanze n. 5-00752 presentata in Commissione Finanze della Camera dei Deputati nella seduta n. 112 del 20 febbraio 2007. Tale interpretazione è stata poi ribadita nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 2 marzo 2010.

⁴⁷ La risoluzione n. 13/E del 2010 è stata emanata, infatti, in risposta a un interpello in merito alla rilevanza fiscale della plus/minusvalenza derivante dalla cessione di un immobile strumentale acquistato in data anteriore al 1° gennaio 2007.

⁴⁸ Ovviamente, il costo di acquisto di tali immobili, pur non essendo ammortizzabile, assumerebbe comunque rilevanza fiscale all'atto della dismissione del bene.

⁴⁹ Si tratta, come è noto, degli immobili diversi da quelli strumentali e da quelli costituenti beni-merce.

⁵⁰ In senso conforme, anche la citata risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 2010, che conferma quanto sostenuto, al riguardo, nella nostra circolare n. 1/IR del 2008 (par. 2). Al riguardo, si era infatti già rilevato che, ai fini della determinazione



Ebbene, se ci si riferisce alla disciplina in materia di reddito di impresa⁵¹, la rilevanza fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze relative agli immobili strumentali trova sempre contropartita nel riconoscimento fiscale delle quote di ammortamento del corrispondente costo di acquisto o di costruzione⁵².

Un regime giuridico 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.

Si tratterebbe, a ben guardare, dell'unico caso in cui il costo di acquisto di un bene strumentale, pur essendo considerato rilevante fiscalmente ed essendo interamente riferito ad un bene da cui derivano proventi che concorrono a formare il reddito, potrebbe essere recuperato fiscalmente solo al termine di detto concorso, ossia all'atto della dismissione dell'immobile.

Anomalia ancor più grave se si tiene conto che, in tal caso, il differimento nel tempo del riconoscimento fiscale del costo di acquisto si renderebbe applicabile a quei beni, quali gli immobili strumentali, che più difficilmente degli altri sono oggetto di realizzo o dismissione e il cui utilizzo per fini strumentali è dunque destinato a durare più a lungo.

Per tali motivi, non sembra sostenibile che, ferma restando la non ammortizzabilità degli immobili strumentali acquistati a partire dal 1° gennaio 2010, questi ultimi possano essere considerati plusvalenti o minusvalenti.

L'acquisto “*in epoca successiva al 1° gennaio 2007*” deve ritenersi quindi una condizione necessaria, ma non sufficiente per conferire rilevanza alle plusvalenze e alle minusvalenze relative agli immobili strumentali.

A tal fine è infatti contestualmente necessario che, in costanza di possesso dell'immobile, siano ammesse in deduzione le quote di ammortamento del relativo costo, in modo da garantire congiuntamente non solo i principi di tutela dell'affidamento dei contribuenti e di certezza dei rapporti giuridici, ma anche le esigenze di coerenza interna del sistema di determinazione dei redditi di lavoro autonomo.

Appare pertanto auspicabile che, sul punto, intervengano, quanto prima, chiarimenti ufficiali che salvaguardino detti principi e esigenze.

Per quanto concerne gli immobili destinati ad uso promiscuo, si è già rilevato nella nostra circolare n. 1/IR del 2008 che tale destinazione è inidonea a far assumere all'immobile natura di bene strumentale, ai sensi dell'art. 43, comma 2, del TUIR.

dei redditi di lavoro autonomo, la formulazione letterale dell'art. 43, comma 2, del TUIR fa dipendere la strumentalità dell'immobile da un dato di fatto, rappresentato dall'utilizzo o meno del bene per fini legati esclusivamente all'attività esercitata, per cui gli stessi non possono essere “volontariamente” esclusi dal novero dei beni strumentali all'attività di lavoro autonomo, come invece previsto per gli imprenditori individuali dall'art. 65 del TUIR. Elementari ragioni di parità di trattamento ci avevano tuttavia indotto ad auspicare un intervento del legislatore in materia, al fine di estendere agli esercenti arti e professioni la disciplina già prevista per gli imprenditori individuali.

⁵¹ Che ha sempre previsto la rilevanza fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze in sede di determinazione del reddito.

⁵² Fatta salva, per effetto dei commi 7 e 7-bis dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006, la non ammortizzabilità del valore dell'area su cui insiste il fabbricato e di quelle che ne costituiscono pertinenza (disciplina che la legge finanziaria per il 2007 ha peraltro esteso anche all'ambito dei redditi di lavoro autonomo).



Atteso che le plusvalenze e le minusvalenze richiamate dall'art. 54 del TUIR sono quelle relative ai soli “beni strumentali”, è quindi da escludere che eventuali atti realizzativi o di autoconsumo relativi ad immobili ad uso promiscuo possano rilevare ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Per l'eventuale (e comunque remota) emersione di una plusvalenza rilevante nella categoria dei redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR, si rinvia alle considerazioni svolte nella predetta circolare n. 1/IR⁵³.

⁵³ Al paragrafo 2.