

Studio Tributario n. 88-2011/T

Beni immobili strumentali nell'esercizio di arti e professioni: spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione

Approvato dalla Commissione studi tributari il 25 maggio 2011

Sommario: 1. Introduzione; 2. La disciplina delle spese di manutenzione e riparazione: la necessità di un approfondimento; 3. Spese di manutenzione, ristrutturazione e manutenzione - Cenni; 4. Gli oneri non incrementativi ed incrementativi: le spese sostenute dal 1° gennaio 2007; 5. Gli oneri non incrementativi: i criteri di determinazione del plafond del 5 per cento; 6. Le spese incrementative: criteri di deducibilità; 7. Le spese di ammodernamento, manutenzione e riparazione sostenute su immobili di terzi; 8. Il regime transitorio: Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e riparazione degli immobili sostenute nei precedenti esercizi; 9. Le spese incrementative per gli immobili acquistati anteriormente al 1° gennaio 2007 – la sintesi della disciplina.

1. Introduzione

La tendenza manifestata dal legislatore negli ultimi anni con la radicale modifica dell'art. 54 del Tuir ha determinato una vera e propria convergenza dei criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo verso il reddito d'impresa.

Le novità sono state così incisive da poter affermare senza alcun dubbio che gli esercenti arti e professioni devono determinare il reddito conseguito secondo criteri misti, cioè in parte fondati sull'applicazione di un principio di cassa "puro" ed in parte mediante l'applicazione del principio di competenza.

I canoni di locazione finanziaria, ad esempio, possono essere considerati in deduzione solo nel periodo d'imposta in cui sono effettivamente maturati. E' dunque irrilevante che il lavoratore autonomo abbia sostenuto nell'esercizio un costo maggiore costituito dal c.d. maxicanone ⁽¹⁾. L'onere rappresentato dal trattamento di fine rapporto, che matura annualmente per i lavoratori dipendenti, può essere considerato in deduzione indipendentemente dall'effettiva erogazione dello stesso nel corso dell'esercizio. I costi sostenuti per l'acquisto di beni strumentali possono essere considerati in deduzione dal reddito tramite il procedimento di ammortamento, quindi applicando i coefficienti stabiliti dal DM del 31 dicembre 1988.

Si tratta di criteri sostanzialmente analoghi a quelli dettati per le imprese ed anche la previsione della rilevanza fiscale delle plusvalenze e minusvalenze ha confermato questa tendenza (2).

Un intervento sostanzialmente simile è stato realizzato dalla legge finanziaria del 2007 che, dopo aver previsto la rilevanza, quindi la deducibilità fiscale degli ammortamenti, degli immobili strumentali nelle attività di lavoro autonomo (3), ha introdotto ulteriori novità riguardanti le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione effettuate sui medesimi beni. La nuova disciplina è stata inserita direttamente nel corpo dell'art. 54, comma 2 ultimo periodo del Tuir (4). I criteri di deducibilità sono quindi sostanzialmente analoghi a quelli previsti per le imprese dall'art. 102, comma 6 del Tuir (5).

2. La disciplina delle spese di manutenzione e riparazione: la necessità di un approfondimento

In realtà la nuova disciplina non è poi così recente essendo entrata in vigore da quasi cinque anni, ma il testo delle disposizioni ha subito dato luogo a diversi dubbi interpretativi nel periodo immediatamente successivo all'approvazione della L. n. 296/2006. La stessa Agenzia delle entrate non ha fornito molti chiarimenti sul tema.

E' dunque opportuno tornare ad esaminare gli effetti delle modifiche normative anche tenendo conto che per gli acquisti degli immobili effettuati con decorrenza dal 1° gennaio 2010 non è più consentita la deduzione delle quote di ammortamento.

E' necessario quindi comprendere se la ricordata indeducibilità del costo di acquisto dei cespiti dia luogo, a sua volta, all'impossibilità di tenere in considerazione in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo delle cosiddette spese incrementative, cioè di quegli oneri in grado di accrescere il valore degli immobili strumentali. La capitalizzazione degli oneri incrementativi determina un incremento della base di calcolo dell'ammortamento, ma in conseguenza dell'ineducibilità delle predette quote è possibile che le spese così sostenute siano di fatto anch'esse indeducibili.

La fattispecie ora evidenziata rappresenta, però, solo uno dei tanti problemi che gli interpreti hanno dovuto affrontare a seguito delle numerose novità introdotte negli ultimi anni per i redditi di lavoro autonomo. Le modifiche sono state introdotte a più riprese e con diversi interventi normativi spesso mal coordinati.

Sarebbe stato necessario un intervento sistematico che, oltre ad uniformare, sia pure parzialmente, i criteri di determinazione del reddito a quelli applicabili alle imprese avesse,

contestualmente, esteso ai lavoratori autonomi anche i benefici previsti per tale tipologia di redditi⁽⁶⁾.

3. Spese di manutenzione, ristrutturazione e manutenzione - Cenni

La prima novità che risulta subito evidente dalla lettura dell'art. 54, comma 2 ultimo periodo del Tuir è costituita dalla necessità di distinguere le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione ordinarie, rispetto ai medesimi oneri imputabili "ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono"⁽⁷⁾.

A ben vedere il legislatore non ha fatto espressamente riferimento alle "spese ordinarie". La formulazione normativa non distingue più tra spese di manutenzione aventi natura ordinaria e straordinaria, ma tra spese di natura incrementativa e non.

Presumibilmente la nuova distinzione trova origine nella possibilità di considerare in deduzione le quote di ammortamento degli immobili acquistati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009. In un sistema così concepito le spese che incrementavano il valore dell'immobile non erano completamente neutre partecipando alla determinazione del reddito di lavoro autonomo mediante l'aumento della base di calcolo degli ammortamenti⁽⁸⁾.

Oggi, però, la disciplina è nuovamente diversa. Infatti in mancanza di un nuovo intervento normativo che estendesse la possibilità di considerare in deduzione le quote di ammortamento anche agli immobili acquistati dopo il 1° gennaio 2010 gli oneri incrementativi rischiano di essere considerati di fatto indeducibili. L'interprete deve conseguentemente "adattare" la disciplina degli oneri incrementativi ad un quadro normativo che si è evoluto in maniera diversa rispetto alla previsione iniziale. Infatti si poteva supporre inizialmente che la deduzione dei costi sostenuti per l'acquisto degli immobili strumentali per i professionisti sarebbe stata estesa anche agli acquisti effettuati oltre il triennio iniziale (2007 – 2009), ma in realtà ciò non è avvenuto.

Le spese che per loro caratteristiche non devono essere imputate ad incremento del costo dei beni cui si riferiscono sono deducibili, in un'unica soluzione, nell'esercizio in cui sono state sostenute, quindi in base al principio di cassa. L'eventuale eccedenza rispetto al limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultanti dall'inizio del periodo d'imposta dal registro cronologico degli incassi e pagamenti o dal libro dei beni ammortizzabili è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi a quello nel quale le predette spese sono state sostenute.

La nuova disciplina ha dunque introdotto una limitazione rispetto alle disposizioni previgenti. Infatti prima dell'approvazione della L. n. 296/2006 le spese non incrementative (di manutenzione

ordinaria) erano parimenti deducibili in un'unica soluzione in base al principio di cassa, ma senza alcun limite di tipo quantitativo ⁽⁹⁾ non essendo stato previsto per gli esercenti arti e professioni il meccanismo del plafond del 5 per cento come per le imprese.

In precedenza, però, è stata ricordata l'esigenza di un intervento anche più radicale, ma che riformasse in maniera più razionale e sistematica i criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo ⁽¹⁰⁾. L'applicazione parziale, nei confronti degli esercenti arti e professioni, di un sistema normativo concepito per i redditi d'impresa non può che alimentare le incertezze degli operatori.

Un esempio significativo è rappresentato proprio dal plafond del 5 per cento che costituisce un limite alla deduzione delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione. Infatti una volta superata la predetta percentuale, rispetto al costo di tutti i beni materiali ammortizzabili (*cf. infra*), la quota eccedente di costo pur continuando ad essere deducibile, dovrà essere suddivisa in cinque quote (deducibili) nei periodi di imposta successivi.

Tuttavia è agevole osservare come il legislatore abbia ommesso di disciplinare le modalità di determinazione del predetto plafond nel caso di nuove attività di lavoro autonomo. In questi casi il costo dei beni materiali ammortizzabili esistenti all'inizio dell'esercizio è sempre pari a zero. Invece l'art. 102, comma 6 del Tuir, applicabile esclusivamente nei confronti delle imprese, prevede che per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale debba essere determinato, per il primo esercizio, sul costo complessivo (dei beni materiali ammortizzabili) risultante alla fine dell'esercizio.

L'art. 54 in rassegna è anche carente nel disciplinare le modalità di determinazione del plafond con riferimento ai beni oggetto di cessione o di acquisto nel corso dell'esercizio. Invece l'art. 102 citato disciplina per le imprese le due fattispecie in maniera rigorosa e puntuale.

Non è poi difficile individuare nel sistema ulteriori "vuoti normativi" come, ad esempio, quello concernente i criteri di deducibilità delle spese di manutenzione sostenute su beni di terzi ⁽¹¹⁾ che avrebbero a *fortiori* giustificato una radicale riforma dei criteri di determinazione dei redditi di lavoro autonomo.

4. Gli oneri non incrementativi ed incrementativi: le spese sostenute dal 1° gennaio 2007

L'esame della disciplina, alla luce delle novità introdotte dalla legge finanziaria del 2007, deve necessariamente iniziare dalla nozione di spesa non incrementativa. Infatti solo con riferimento a tali categorie di oneri il professionista potrà beneficiare della deduzione in un'unica soluzione, sia pure entro il limite massimo del plafond del 5 per cento.

Dalla lettura dell'art. 54, comma 2 del Tuir si desume chiaramente come tale natura debba essere desunta dalle "caratteristiche" delle medesime spese. E' stato dunque previsto un criterio oggettivo al fine di impedire l'adozione di "soluzioni di opportunità o convenienza fiscale⁽¹²⁾".

In linea generale deve essere rilevato come siano riconducibili nell'ambito di tale nozione *le spese di manutenzione ordinaria* in quanto, non avendo natura incrementativa, sono deducibili nell'anno di sostenimento nel limite massimo del plafond del 5 per cento. I predetti oneri sono sostenuti con la finalità di mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali.

Le spese di *manutenzione straordinaria*, riconducibili nell'ambito degli oneri incrementativi, sono quelle che determinano un sostanziale miglioramento del bene su cui vengono effettuate in modo da modificarne le caratteristiche o, almeno, prolungarne in modo sensibile il periodo residuo di utilità economica. Gli oneri straordinari, essendo imputabili ad incremento del costo dell'immobile, non possono essere considerati in deduzione in un'unica soluzione in base al criterio di cassa (*cf infra*).

Invece le *spese di riparazione* sono quelle sostenute con l'intento di porre riparo a guasti o a rotture. In linea di principio trovano applicazione, anche in questo caso, i medesimi criteri di deducibilità previsti per le spese ordinarie⁽¹³⁾ ad eccezione delle spese di riparazione straordinarie laddove siano riconducibili nell'ambito degli oneri incrementativi.

Una parte della dottrina ha precisato che le spese incrementative sono costituite da quegli oneri che concorrono ad aumentare il valore iniziale degli immobili "la cui utilità investe genericamente l'immobile, ne aumenta il valore intrinseco, e questo effetto mantiene anche nel caso in cui muti la destinazione del bene o cessi la sua utilizzazione a fini professionali"⁽¹⁴⁾.

Un punto di riferimento utilizzabile al fine di distinguere la diversa natura delle spese in rassegna può essere costituito dalle disposizioni civilistiche in materia di usufrutto ed in particolare dagli artt. 1004 e 1005 del codice civile. La prima norma prevede che "*Le spese e, in genere gli oneri relativi alla custodia, amministrazione e manutenzione ordinaria della cosa sono a carico dell'usufruttuario*". Invece la successiva disposizione prevede che "*Le riparazioni straordinarie sono a carico del proprietario. Riparazioni straordinarie sono quelle necessarie ad assicurare la stabilità dei muri maestri e delle volte, la sostituzione delle travi, il rinnovamento per intero o per una parte notevole, dei tetti, solai, scale, argini, acquedotti, muri di sostegno o di cinta*".

L'elenco contenuto nella disposizione citata non è tassativo⁽¹⁵⁾. Pertanto è necessario individuare un criterio desumibile dalle indicazioni ivi contenute al fine di circoscrivere una linea di

confine degli oneri straordinari, quindi imputabili ad incremento del valore dell'immobile, rispetto alle spese aventi natura ordinaria.

E' stato ancora osservato ⁽¹⁶⁾ come la manutenzione ordinaria sia quella "relativa alla conservazione della cosa e delle sue qualità non oltre la durata della vita umana". La manutenzione straordinaria, invece, sarebbe "rivolta a conservare per un tempo indefinito il reddito della cosa". Secondo tale orientamento di dottrina le spese ordinarie sarebbero costituite da quelle destinate a ripetersi nel tempo ⁽¹⁷⁾.

Un altro criterio utilizzabile è quello fondato sulla prevedibilità e normalità delle manutenzioni entro un determinato periodo di tempo ⁽¹⁸⁾. Conseguentemente le riparazioni ordinarie sono quelle necessarie in rapporto al normale godimento della cosa. Colui che ha il godimento della cosa può prevederle e deve considerarle come un fattore costante e periodico che diminuisce il suo reddito. Invece hanno natura straordinaria le riparazioni che possono essere immaginate, ma non precisamente previste in un determinato periodo di tempo. Tuttavia questo criterio deve essere correttamente interpretato in quanto non vuol significare che le riparazioni ordinarie sono solo quelle che dipendono dal decorso del tempo, mentre quelle straordinarie sono solo quelle che derivano da casi fortuiti o danneggiamenti di terzi ⁽¹⁹⁾.

Secondo il citato orientamento di dottrina il criterio sopra indicato non è sufficiente, ma deve essere completato facendo riferimento anche ad un ulteriore elemento rappresentato dall'entità della spesa. Sono, quindi, riparazioni straordinarie quelle di notevole entità avendo riguardo sia al fattore materiale, che a quello economico. Sotto questo profilo può, quindi, considerarsi riparazione straordinaria "quella che importa la sostituzione o il ripristino di un elemento della struttura essenziale della cosa ... e alla cui spesa non è prevedibile si possa far fronte con il reddito normale, ma con un investimento di capitale (che sarà, s'intende, più o meno importante a seconda della natura della cosa) ⁽²⁰⁾".

Gli elementi individuati fino a questo momento potrebbero però non essere ancora del tutto sufficienti al fine di fornire all'interprete un criterio che, applicato alle diverse fattispecie, consenta di distinguere compiutamente le spese ordinarie da quelle straordinarie.

La dottrina più autorevole ⁽²¹⁾ ha profuso al riguardo un ulteriore sforzo aggiungendo ancora un'argomentazione in base alla quale possono "rientrare nella categoria oggettiva delle riparazioni ordinarie quelle il cui costo normale può essere coperto con quote del reddito normale e che, per il prevedibile ripetersi in rapporto col godimento normale, devono essere considerate quali oneri costanti incidenti sul reddito". Secondo questo orientamento le riparazioni ordinarie sono caratterizzate dalla sussistenza di tre elementi:

- la normalità, tenendo conto della comune esperienza;
- l’entità materiale ed economica;
- il costo, rapportato al reddito della cosa.

Sono questi gli elementi che l’interprete dovrà applicare in concreto al fine di valutare correttamente la natura della spesa. Devono, quindi, essere considerate come riparazioni straordinarie “quelle che non sono prevedibili come effetto normale, a breve o a medio termine, dell’uso o del godimento, che consistono nella sostituzione o nel ripristino di parti essenziali della struttura della cosa e il cui costo normale risulta sproporzionato al reddito normale”.

Uno dei costi che più frequentemente devono essere sostenuti quando un immobile viene destinato allo svolgimento di un’attività professionale riguarda il rifacimento dell’impianto elettrico. Si consideri, inoltre, che il problema ha assunto una maggiore rilevanza a seguito dell’approvazione del Decreto legislativo n. 626/1994 posto a tutela della sicurezza nei luoghi di lavoro. Se, ad esempio, l’impianto elettrico dell’immobile è già conforme alle previsioni di cui al citato decreto, presumibilmente l’operazione non renderà necessaria la sostituzione o il ripristino di parti essenziali.

L’intervento sull’impianto già esistente era facilmente prevedibile e rappresenta la normale conseguenza dell’uso dell’impianto stesso. Questa spesa dovrà essere considerata come una riparazione di tipo ordinario. Il proprietario dell’immobile potrà considerare in deduzione in un unico esercizio, in base al criterio di cassa, la spesa sostenuta.

Tuttavia, come già ricordato, il testo novellato dell’art. 54, comma 2 del Tuir prevede ora ⁽²²⁾ il meccanismo del plafond. In sostanza la deduzione in un unico esercizio trova ora un limite quantitativo costituito dal 5 per cento del costo dei beni ammortizzabili risultanti dai libri contabili del professionista all’inizio del periodo d’imposta (*cf. infra*). La parte eccedente tale limite potrà essere considerata in deduzione in quote costanti nei cinque esercizi successivi.

Si tratta, indubbiamente, di una limitazione, sia pure di ordine temporale, rispetto alla disciplina previgente all’approvazione della legge finanziaria del 2007. Infatti in passato il costo era deducibile in un’unica soluzione senza limitazioni di sorta ⁽²³⁾.

Diversamente, se l’immobile da utilizzare quale sede strumentale dello studio non è già dotato di un impianto avente i requisiti previsti dalla citata legge concernente la sicurezza dei luoghi di lavoro, non sarà sufficiente una semplice opera di manutenzione. Il professionista dovrà procedere effettuando il rifacimento integrale dell’impianto con la sostituzione ed il ripristino di parti essenziali dello stesso. Inoltre è evidente come questa necessità non scaturisca normalmente dall’uso o dal godimento dell’impianto stesso. L’adeguamento della tecnologia

utilizzata rispetto alle norme della sicurezza che sono mutate nel tempo, e che ne richiedono una modifica integrale, non è prevedibile come effetto normale derivante semplicemente dall'uso dell'impianto stesso.

Nel caso di specie deve essere altresì considerata la notevole entità della riparazione e ciò non solo da un punto di vista materiale ⁽²⁴⁾, ma anche in relazione all'aspetto economico. Questa spesa non potrà che essere considerata come onere avente natura straordinaria e quindi dovrà essere imputata ad incremento del costo dell'immobile a cui si riferisce. Non potrà, evidentemente, essere considerata in deduzione in un unico esercizio in base al criterio di cassa (*cf. infra*). Al contrario la mera sostituzione della moquette deve essere considerata, ad esempio, come un intervento di tipo ordinario in quanto facilmente prevedibile nel breve e nel medio periodo a causa dell'uso della cosa ⁽²⁵⁾.

Dall'applicazione dei criteri testé illustrati si può pacificamente desumere la natura di spese ordinarie per quelle relative:

- alla riparazione dell'intonaco;
- l'imbiancatura delle pareti;
- la riverniciatura di porte e finestre;
- la riparazione e la sostituzione dei vetri;
- la pulitura della canna fumaria ⁽²⁶⁾

Invece sono riconducibili tra gli oneri straordinari le spese che comportano la sostituzione o il ripristino di un elemento della struttura essenziale della cosa (art. 1005 del c.c.) come:

- i muri maestri;
- le volte;
- il tetto;
- le scale di un edificio;
- il rifacimento integrale di un impianto elettrico o idrico;
- il rinnovamento dell'ascensore;
- la spicconatura ed il rifacimento degli intonaci della facciata ⁽²⁷⁾, etc.

Sono altresì straordinari gli oneri accessori consistenti negli interventi resi necessari dall'esecuzione di riparazioni straordinarie come, ad esempio, gli architravi che si trovano in muri maestri ricostruiti ⁽²⁸⁾.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili ⁽²⁹⁾ ha ritenuto che per addivenire ad una corretta qualificazione delle predette spese fosse necessario fare riferimento al principio contabile n. 16 in materia di immobilizzazioni materiali ⁽³⁰⁾. Tale principio precisa che *“i costi rivolti all’ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un’immobilizzazione, incluse, quindi, le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa era stata acquisita, sono capitalizzabili se essi si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile”*.

Devono quindi considerarsi di natura incrementativa 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.

5. Gli oneri non incrementativi: i criteri di determinazione del plafond del 5 per cento

Alla luce delle indicazioni sin qui fornite risulta evidente come un ruolo fondamentale ai fini della deducibilità degli oneri non incrementativi sia assolto dal plafond. Infatti la deducibilità delle predette spese in un’unica soluzione è subordinata al mancato superamento di una determinata soglia.

La disposizione di riferimento è rappresentata dall’art. 54, comma 2, ultimo periodo del Tuir in base al quale *“Le spese relative all’ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di 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 di imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta dall’inizio del periodo d’imposta dal registro di cui all’articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni; l’eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d’imposta successivi”*.

E’ stato già rilevato come il testo novellato dell’art. 54 del Tuir preveda anche per i professionisti un criterio di deducibilità delle spese di manutenzione, ristrutturazione ed ammodernamento degli immobili sostanzialmente coincidente con quello applicabile alle imprese. Tuttavia il legislatore nel riprodurre la norma già in vigore in materia di reddito d’impresa non ha prestato particolare attenzione. Infatti sembra essersi dimenticato dei lavoratori autonomi che, iniziando l’attività nel periodo d’imposta, hanno un valore dei beni ammortizzabili pari a zero.

L'art. 102 comma 6 del Tuir applicabile, però, alle sole imprese è più puntuale e risolve il problema indicando quale riferimento per il calcolo del plafond del 5 per cento il costo complessivo dei beni ammortizzabili risultante alla fine del primo esercizio.

E' necessario dunque comprendere come dovrà comportarsi l'esercente arte o professione durante il primo anno di attività quando, cioè, non possiede un monte beni ammortizzabili risultanti dai relativi registri all'inizio del periodo d'imposta.

Secondo una prima rigorosa interpretazione il plafond di riferimento assumerebbe, nel caso di specie, un valore pari a zero. Conseguentemente tutti gli oneri relativi agli immobili sostenuti nel primo esercizio dovrebbero essere considerati in deduzione solo in cinque quote costanti a partire dal periodo d'imposta successivo.

Invece con una diversa lettura della disposizione potrebbe sostenersi che la mancata previsione del riferimento all'ammontare dei beni materiali ammortizzabili⁽³¹⁾ esistenti alla fine del periodo d'imposta, anziché all'inizio, sia piuttosto il frutto di una dimenticanza. Pertanto sulla base di un'interpretazione di tipo sistematico, nel tentativo di ricostruire la volontà del legislatore risulterebbe probabilmente più corretto fare riferimento, nel primo anno di esercizio dell'attività, al costo complessivo dei beni ammortizzabili risultanti dai registri contabili alla fine del periodo d'imposta.

Il problema non risulta sia mai stato esaminato dall'Agenzia delle entrate. Inoltre in senso contrario alla seconda soluzione non sarebbe difficile argomentare che le disposizioni applicabili ai fini della determinazione del reddito d'impresa non possono essere automaticamente estese nell'ambito del reddito di lavoro autonomo⁽³²⁾. E' dunque opportuna un'interpretazione ispirata alla massima prudenza.

La mancanza di beni strumentali all'inizio del periodo d'imposta determina quale conseguenza la mancanza del plafond del 5 per cento. Pertanto le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione, anche se non imputabili ad incremento del costo dell'immobile,⁽³³⁾ sono deducibili per l'intero importo solo in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi. In sostanza il professionista che inizia l'attività e sostiene nel primo anno ingenti oneri di manutenzione e ammodernamento non potrà mai beneficiare della deduzione integrale dei predetti oneri "ordinari" in un unico esercizio⁽³⁴⁾.

Un ulteriore problema che deve essere esaminato, sempre ai fini della determinazione del plafond, riguarda i beni oggetti di cessione nel corso dell'esercizio. L'art. 102, comma 6 del Tuir prevede per le imprese che "per i beni ceduti nel corso dell'esercizio la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata per il cessionario al costo di acquisizione".

Coerentemente alla soluzione sopra indicata gli esercenti arti e professioni non dovranno tenere in considerazione le cessioni effettuate nel corso dell'anno. Pertanto il costo dei cespiti (strumentali e materiali) risultanti all'inizio del periodo d'imposta non dovrà essere "riproporzionato" tenendo in considerazione le cessioni effettuate⁽³⁵⁾. Analogamente risulteranno irrilevanti ai fini del calcolo gli acquisti effettuati nel corso dell'anno⁽³⁶⁾.

Un'ulteriore e conclusiva considerazione deve essere effettuata a proposito dei registri contabili da prendere quale riferimento per individuare il costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili all'inizio del periodo d'imposta. L'art. 54, comma 2 del Tuir, così come modificato dalla legge Finanziaria del 2008, fa esclusivamente riferimento all'art. 19 del D.P.R. n. 600/1973.

La disposizione citata prevede l'obbligo di tenuta, a carico dei professionisti, del registro cronologico degli incassi e dei pagamenti. In particolare secondo quanto previsto dal comma 2 gli esercenti arti e professioni in contabilità semplificata devono procedere all'indicazione dei dati relativi agli ammortamenti mediante una registrazione integrativa da riportare nel predetto registro. L'operazione deve essere effettuata entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione, indicando "il valore dei beni per i quali si chiede la deduzione delle quote di ammortamento ... raggruppati in categorie omogenee e distinti per anno di acquisizione". In questo caso l'individuazione del costo dei beni materiali ammortizzabili esistenti all'inizio dell'esercizio può essere effettuata in maniera relativamente agevole dalle indicazioni risultanti all'interno del predetto registro.

E' necessario tuttavia considerare che alcuni professionisti potrebbero aver indicato i beni ammortizzabili e le relative quote di ammortamento in un altro registro. Si tratta di coloro che hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria,⁽³⁷⁾ quindi hanno registrato gli ammortamenti nel libro dei beni ammortizzabili di cui all'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973. In questo caso è certamente possibile, nonostante il riferimento fatto dal legislatore al solo registro cronologico degli incassi e dei pagamenti determinare il costo complessivo de cespiti materiali dal libro dei beni ammortizzabili.

Occorre poi ancora considerare che nel corso degli anni sono intervenute diverse semplificazioni normative in materia. Una di queste è contenuta nell'art. 3, comma 2, lett. c) del D.P.R. n. 695/1996 in vigore con decorrenza dal 21 febbraio 1997. E' stato così previsto che il registro dei beni ammortizzabili, prescritto per gli esercenti arti e professioni in contabilità ordinaria, non fosse più obbligatorio purché le relative annotazioni fossero effettuate, entro il termine di presentazione del Modello Unico, nel registro Iva degli acquisti.

In questo caso non v'è dubbio che i lavoratori autonomi che beneficiano della descritta semplificazione possano determinare il costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili anche facendo riferimento al registro prescritto dalla normativa Iva. Ancora una volta il riferimento contenuto nell'art. 54 del Tuir all'art. 19 del D.P.R. n. 600/1973 deve essere letto ed interpretato in maniera più ampia⁽³⁸⁾.

6. Le spese incrementative: criteri di deducibilità

Il legislatore non ha disciplinato espressamente i criteri di deducibilità delle spese che devono essere imputate ad incremento del costo degli immobili oggetto di manutenzione e/o ammodernamento. Tuttavia il trattamento fiscale loro riservato può essere desunto indirettamente dalla lettura dell'art. 54, comma 2 del Tuir.

L'esercente arte o professione potrà beneficiare della deduzione ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo a seguito del riconoscimento fiscale delle maggiori quote di ammortamento, "quindi in base ad un rigido criterio di competenza, anziché di cassa"⁽³⁹⁾.

In buona sostanza la capitalizzazione dei predetti oneri determina un "allargamento" della base imponibile con il naturale incremento delle quote di ammortamento. Tuttavia se si considera che il coefficiente di ammortamento degli immobili previsto dal DM del 31 dicembre 1988 è del 3 per cento è agevole comprendere che l'integrale deduzione dei predetti oneri potrà essere completata solo dopo il decorso di più di trentatré anni.

Il criterio di deducibilità testé illustrato è applicabile, però, *ai soli immobili oggetto di ammortamento*, cioè a cespiti acquistati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009. Invece è necessario comprendere quale criterio debba essere adottato con riferimento ai medesimi immobili strumentali acquistati con decorrenza dal 1° gennaio 2010. Infatti l'impossibilità di considerare in questo caso in deduzione le quote di ammortamento si tradurrebbe, in conseguenza dell'obbligo di capitalizzazione, nell'integrale indeducibilità delle spese di manutenzione ed ammodernamento sostenute nell'esercizio.

E' possibile però fornire alcune argomentazioni favorevoli alla deducibilità dei predetti oneri anche se sostenuti con riferimento ad immobili non più ammortizzabili (acquistati dopo il 1° gennaio 2010).

A tal proposito è stato correttamente osservato⁽⁴⁰⁾ come il legislatore abbia espressamente disciplinato, nel corso dell'anno 1995 la deducibilità quinquennale delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria. "Le intenzioni del legislatore sembrano dunque deporre per la deducibilità delle spese incrementative sostenute su qualsivoglia

immobile strumentale, anche se acquistato precedentemente al 1° gennaio 2007”. La medesima soluzione circa la deducibilità dovrebbe quindi valere, sia pure tenendo conto della modifica della disciplina trasfusa all’interno dell’art. 54 del Tuir, per le spese incrementative sostenute dopo il 1° gennaio del 2010.

Dopo aver sostenuto ed argomentato favorevolmente circa la deducibilità integrale dei predetti oneri è necessario un ulteriore passaggio volto ad individuare il criterio utilizzabile. L’impossibilità di considerare in deduzione le quote di ammortamento degli immobili acquistati dopo il 1° gennaio 2010 sembrerebbe rendere possibile la rilevanza dei predetti oneri in un’unica soluzione in base ad un criterio di cassa puro.

In buona sostanza stante l’irrelevanza delle quote di ammortamento, al fine di non subire la medesima limitazione con riferimento agli oneri incrementativi le spese risulterebbero deducibili in base al criterio fondamentale che disciplina la determinazione del reddito di lavoro autonomo, cioè il criterio di cassa. Il professionista potrà beneficiare della deducibilità integrale nell’esercizio in cui ha materialmente effettuato il pagamento. D’altra parte è possibile osservare che tale criterio deve essere comunque applicato in tutti i casi in cui il legislatore non abbia inteso derogarvi espressamente. In mancanza di un’esplicita deroga si deve fare riferimento esclusivamente al momento in cui è stato effettuato il pagamento.

La soluzione sopra indicata è fondata su un’applicazione rigorosa delle regole e dei principi che disciplinano la determinazione del reddito di lavoro autonomo. Tuttavia se inserita nel contesto delle ultime modifiche intervenute nel corpo del citato art. 54 del Tuir non può non destare qualche perplessità. E’ dunque necessario effettuare un approfondimento del tema.

A tal proposito è stato osservato come sia “poco soddisfacente, sotto il profilo sistematico, ... l’interpretazione secondo cui le spese in oggetto resterebbero interamente deducibili nell’anno di sostenimento, in applicazione dell’ordinario criterio di cassa”⁽⁴¹⁾. Infatti ne sarebbe conseguito un trattamento più favorevole, ma ingiustificato, per le spese incrementative sostenute su immobili acquistati fino al 2006 rispetto a quello previsto per le stesse spese sostenute sugli immobili acquistati nel triennio 2007 – 2009. Infatti, in quest’ultimo caso, non applicando il criterio di cassa gli oneri risulterebbero deducibili tramite l’ordinario procedimento dell’ammortamento.

Al fine di evitare una disparità di trattamento a fattispecie pressoché analoghe⁽⁴²⁾ sembrerebbe possibile estendere agli oneri imputabili ad incremento del costo dell’immobile il medesimo trattamento fiscale previsto per le spese non incrementative. Anche in questo caso la

deduzione potrà essere effettuata in un'unica soluzione nell'esercizio di sostenimento delle stesse entro il limite massimo del plafond del 5 per cento determinato in base al costo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta dall'inizio del periodo d'imposta. D'altra parte è stato rilevato come la circostanza che la spesa sia oggettivamente incrementativa rappresenti una condizione necessaria, ma non sufficiente ai fini dell'applicabilità del regime giuridico riservato alle spese aventi tale natura⁽⁴³⁾.

L'agenzia delle entrate non ha esaminato specificamente tale fattispecie, ma ha proposto una soluzione pressoché analoga per alcuni casi sostanzialmente coincidenti. In particolare l'Amministrazione finanziaria ha puntualizzato espressamente quali siano i criteri di deducibilità delle spese incrementative relative ad immobili acquisiti a titolo gratuito e ad immobili condotti in locazione.

La risoluzione n. 99/E dell'8 aprile 2009 ha ritenuto che, in mancanza di un costo fiscale, le spese incrementative sono deducibili in base agli stessi criteri di imputazione temporale individuati dall'art. 54, comma 2 del Tuir per gli oneri aventi diversa natura. Ciò in quanto non è possibile individuare "nell'ambito della disciplina del reddito di lavoro autonomo un altro criterio d'imputazione per le spese di natura pluriennale".

Tale soluzione dovrebbe essere quindi applicabile non solo nei casi di mancanza assoluta del costo, ma anche laddove pur essendo stato sostenuto un costo questo sia irrilevante sotto il profilo fiscale⁽⁴⁴⁾. D'altra parte una diversa soluzione darebbe luogo ad un'indeducibilità assoluta della spesa ogniqualvolta che il costo di acquisto dell'immobile non risulti ammortizzabile e quindi per ogni acquisto effettuato con decorrenza dal 1° gennaio 2010. Ne deriverebbe, quale conseguenza, una disparità di trattamento rispetto agli analoghi oneri sostenuti nel triennio 2007 – 2009 e la soluzione non può essere condivisa.

Alla luce delle argomentazioni sin qui fornite è possibile, al fine di individuare i criteri di deducibilità applicabili, effettuare una distinzione delle spese incrementative, cioè obbligatoriamente imputabili ad incremento del costo dell'immobile (cfr. *supra*). In particolare è necessario distinguere:

- gli oneri sostenuti con riferimento agli immobili acquistati nel triennio 2007 – 2009, che determinano un incremento della base di calcolo degli ammortamenti. Le spese saranno considerate in deduzione con l'applicazione del coefficiente di ammortamento previsto per gli immobili unitamente al costo sostenuto per l'acquisto dello stesso;
- gli oneri sostenuti con riferimento agli immobili acquistati dal 1° gennaio 2010 in avanti. In questo caso la deduzione sarà effettuata in un'unica soluzione nel periodo di sostenimento

delle spese. Invece la quota eccedente rispetto al limite del 5 per cento del costo dei beni materiali ammortizzabili determinato all'inizio del periodo d'imposta sarà deducibile in cinque quote costanti con decorrenza dell'esercizio successivo a quello di sostenimento delle spese.

7. Le spese di ammodernamento, manutenzione e riparazione sostenute su immobili di terzi

Analogamente agli oneri sostenuti con riferimento ai beni di proprietà del professionista è necessario distinguere le spese non incrementative, quindi ordinarie, rispetto a quelle straordinarie che, almeno in astratto, devono essere necessariamente capitalizzate⁽⁴⁵⁾.

Nell'ambito di un rapporto di locazione le spese di manutenzione ordinaria o di ammodernamento dell'immobile strumentale⁽⁴⁶⁾ sono, in base alle disposizioni civilistiche, poste a carico del locatario. In questo caso l'esercente arte o professione, conduttore dell'immobile strumentale ed adibito a sede dello studio, potrà considerare in deduzione i predetti oneri in base al criterio generale di cui all'art. 54, comma 2 del Tuir.

La deduzione potrà essere effettuata in un'unica soluzione nell'anno di sostenimento delle spese entro il limite massimo del plafond del 5 per cento (*cf. supra*). La quota eccedente il predetto limite risulterà deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi rispetto a quello in cui è stato sostenuto il costo.

I dubbi più rilevanti riguardano le spese incrementative, cioè gli oneri da considerare in aumento del costo dell'immobile che, però, non risulta di proprietà del professionista conduttore del contratto di locazione. La circostanza potrebbe determinare, conseguentemente, l'indeducibilità assoluta dei predetti oneri in quanto in tale caso risulterà in ogni caso preclusa la deducibilità delle quote di ammortamento⁽⁴⁷⁾.

L'Agenzia delle entrate ha però ritenuto che i predetti costi, ancorché incrementativi e riferibili ad un immobile di proprietà di un soggetto terzo risultino comunque deducibili secondo i criteri ordinari. In particolare la citata risoluzione n. 99/E del 2009 ha chiarito che la deduzione sarà consentita secondo le regole ordinarie di cui all'art. 54, comma 2 del Tuir. Quindi in un'unica soluzione entro il limite massimo del plafond del 5 per cento e in cinque quote costanti, negli esercizi successivi, per la parte eccedente.

Tuttavia, anche se l'Agenzia delle entrate non ha fornito ulteriori indicazioni, è necessario considerare che gli oneri aventi natura straordinaria devono gravare, in base alle disposizioni di cui al codice civile, sul proprietario dell'immobile. La previsione è certamente derogabile, ma la

volontà delle parti dovrà risultare, ai fini della prova, da un atto avente data certa. Solo in questo caso il locatario, cioè il professionista che utilizza l'immobile in base ad un contratto di locazione, potrà beneficiare della deduzione secondo i criteri indicati dall'Agenzia delle entrate.

8. Il regime transitorio: Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e riparazione degli immobili sostenute nei precedenti esercizi

Alcuni dubbi applicativi hanno trovato la loro origine durante la fase transitoria, cioè in occasione del passaggio dalle precedenti regole alle novità contenute nel testo novellato dell'art. 54 del Tuir.

Potrebbe dunque essersi verificato che il lavoratore autonomo abbia sostenuto negli esercizi precedenti al 2007, cioè anteriormente all'entrata in vigore della nuova disciplina, oneri di ammodernamento, di manutenzione ordinaria o straordinaria e, conseguentemente, sia ancora in corso la deduzione secondo i criteri previsti dalla precedente normativa. Ad esempio se i predetti costi sono stati sostenuti nel periodo d'imposta 2006 un quinto degli stessi sarà stato considerato in deduzione nel medesimo anno. Invece le rimanenti quattro quote ⁽⁴⁸⁾ saranno state considerate in deduzione dal reddito professionale nel periodo compreso tra il 2007 ed il 2010 ⁽⁴⁹⁾.

Risulta così evidente, e non potrebbe essere diversamente, che in virtù di tale effetto di "trascinamento" la "vecchia" e la nuova disciplina hanno finito con il sovrapporsi. Gli oneri sostenuti nei precedenti esercizi, quindi fino al 31 dicembre del 2006, devono continuare ad essere considerati in deduzione secondo le precedenti regole, fino ad esaurimento, anche nei periodi d'imposta successivi. Pertanto nel periodo d'imposta 2010 potrà essere considerata in deduzione la quinta quota degli oneri straordinari sostenuti nel 2006.

Invece gli oneri sostenuti a partire dal periodo d'imposta 2007 dovranno sottostare alla regola del plafond del 5 per cento. Pertanto essi potranno essere considerati integralmente in deduzione fino a concorrenza del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio del periodo d'imposta dai registri contabili. La quota eccedente il predetto limite sarà deducibile in cinque quote costanti a partire dal periodo d'imposta successivo.

L'interpretazione è stata confermata già dalle istruzioni relative alla compilazione del Modello Unico 2008. Le istruzioni hanno precisato che il lavoratore autonomo può considerare in deduzione nel periodo d'imposta 2007 e nei successivi i "quinti" residui delle spese in oggetto "non ancora dedotti alla data di entrata in vigore della nuova normativa, trattandosi di spese

sostenute comunque in vigore della precedente disciplina per le quali si è dunque consolidato il diritto alla loro deduzione secondo il regime previgente”.

9. Le spese incrementative per gli immobili acquistati anteriormente al 1° gennaio 2007 – la sintesi della disciplina

L’Agenzia delle entrate ha chiarito con la circolare n. 47/E del 18 giugno 2008 (par. 3.1) quale fosse la data di entrata in vigore delle nuove regole concernenti i criteri di deducibilità degli oneri che devono essere considerati ad incremento del costo degli immobili a cui si riferiscono.

Secondo il citato documento di prassi per gli immobili acquistati anteriormente al 1° gennaio 2007 resta applicabile la disciplina prevista dalla precedente formulazione dell’art. 54, comma 2, ultimo periodo del Tuir. La disposizione citata prevedeva che “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”.

L’Amministrazione finanziaria è pervenuta, presumibilmente, a tale soluzione privilegiando un principio già affermato a proposito della decorrenza in ordine alla rilevanza fiscale delle plusvalenze⁽⁵⁰⁾. Pertanto tutte le volte che un professionista sosterrà una spesa di ristrutturazione o di manutenzione incrementativa i criteri di deducibilità dovranno essere distinti a seconda dalla data di acquisto dell’immobile. In particolare:

- *per gli immobili acquistati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006*: gli oneri straordinari saranno deducibili in cinque quote costanti con decorrenza dall’esercizio stesso in cui la spesa sarà stata sostenuta (disciplina previgente)⁽⁵¹⁾;
- *per gli immobili acquistati nel triennio 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009*: gli oneri dovranno essere considerati ad incremento della base di calcolo degli ammortamenti. Essi saranno deducibili secondo l’ordinario procedimento di ammortamento, quindi con l’applicazione del coefficiente di ammortamento del 3 per cento previsto dal DM del 31 dicembre 1988;
- *per gli immobili acquistati dal 1° gennaio 2010*: le spese saranno deducibili in un’unica soluzione in base al principio di cassa entro il limite massimo del plafond del 5 per cento. L’eccedenza in cinque quote costanti a partire dal periodo d’imposta successivo a quello di sostenimento della spesa.

Nessun dubbio dovrebbe porsi, invece, per gli oneri di ristrutturazione straordinaria da considerare ad incremento del costo degli *immobili acquistati entro il 14 giugno 1990*. In questo caso il lavoratore autonomo potrà considerare in deduzione le quote di ammortamento del fabbricato. Conseguentemente sembra più corretto considerare i predetti oneri ad incremento diretto della base di calcolo degli ammortamenti. In sostanza gli oneri potranno essere considerati in deduzione tramite il calcolo delle maggiori di quote di ammortamento. In questo caso, in considerazione della deducibilità del costo, non vale eccepire che l'intervento straordinario è relativo ad un immobile acquistato anteriormente all'entrata in vigore della nuova disciplina.

La soluzione proposta dall'Agenzia delle entrate per gli immobili acquistati nel periodo 14 giugno 1990- 31 dicembre 2006 sembra in effetti finalizzata a rendere possibile la deducibilità che altrimenti risulterebbe negata. Invece laddove l'ammortamento del cespite è consentito l'incremento della base imponibile degli ammortamenti risulta la soluzione più coerente con il quadro normativo di riferimento

LAVORO AUTONOMO	
SPESE DI AMMODERNAMENTO, RISTRUTTURAZIONE E MANUTENZIONE	
Fattispecie	Criteri di deducibilità
Spese non incrementative sostenute dal 1° gennaio 2007	<ul style="list-style-type: none"> – Deducibilità in un'unica soluzione in base al criterio di cassa nell'esercizio in cui è stato effettuato il pagamento della spesa entro il limite massimo del plafond del 5 per cento determinato sul costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta; – La quota eccedente il plafond del 5 per cento, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi
Spese incrementative su immobili acquistati entro il 14 giugno 1990	<ul style="list-style-type: none"> – Le spese incrementative danno luogo ad un "allargamento della base imponibile" da prendere in considerazione per il calcolo delle quote di ammortamento – Il lavoratore autonomo potrà considerare in

	deduzione le maggiori quote di ammortamento dovute all'allargamento della base imponibile e determinate con l'applicazione del coefficiente di ammortamento del 3 per cento di cui al DM del 31 dicembre 1988
Spese incrementative su immobili acquistati nel periodo compreso tra il 15 giugno 1990 ed il 31 dicembre 2006	– Si applica la precedente disciplina, quindi le spese sono deducibili in cinque quote costanti a partire dall'esercizio in cui il lavoratore autonomo ha sostenuto il costo
Spese incrementative su immobili acquistati nel triennio 2007 - 2009	– Le spese incrementative danno luogo ad un "allargamento della base imponibile" da prendere in considerazione per il calcolo delle quote di ammortamento – Il lavoratore autonomo potrà considerare in deduzione le maggiori quote di ammortamento dovute all'allargamento della base imponibile e determinate con l'applicazione del coefficiente di ammortamento del 3 per cento di cui al DM del 31 dicembre 1988
Spese incrementative su immobili acquistati con decorrenza dal 1° gennaio 2010	– Deducibilità in un'unica soluzione in base al criterio di cassa nell'esercizio in cui è stato effettuato il pagamento della spesa entro il limite massimo del plafond del 5 per cento determinato sul costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta; – La quota eccedente il plafond del 5 per cento, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi; – Questa soluzione è necessaria in quanto diversamente, in considerazione del regime di indeducibilità delle quote di ammortamento, anche la deducibilità degli altri oneri incrementativi ne risulterebbe compromessa
Spese non incrementative sostenute su immobili di proprietà di terzi (condotti in locazione) Spese incrementative sostenute su immobili	– Deducibilità in un'unica soluzione in base al criterio di cassa nell'esercizio in cui è stato effettuato il pagamento della spesa entro il limite massimo del plafond del 5 per cento determinato sul costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio

di proprietà di terzi (condotti in locazione), purché i predetti oneri rimangano a carico dell'utilizzatore dell'immobile (professionista che conduce l'immobile in affitto) in base ad un atto avente data certa	del periodo d'imposta; La quota eccedente il plafond del 5 per cento, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi
Spese di ammodernamento, manutenzione e riparazione di immobili sostenute entro il 31 dicembre 2006	– Si applica la precedente disciplina, quindi le spese sono deducibili in cinque quote costanti a partire dall'esercizio in cui il lavoratore autonomo ha sostenuto il costo

Nicola Forte

- 1) Il lavoratore autonomo è di fatto obbligato ad applicare, sia pure con un sistema contabile semplificato, il meccanismo dei risconti. In sostanza deve suddividere il costo sostenuto in occasione del pagamento del maxicanone avendo riguardo all'intera durata del contratto e, successivamente, determinare la quota maturata (deducibile) nell'anno. In sostanza sarà costretto a determinare extra contabilmente la quota di costo deducibile e riportare la stessa, in difformità alle risultanze delle scritture contabili (tenute in base al criterio di cassa), all'interno della dichiarazione dei redditi.
- 2) Il legislatore ha previsto per la prima volta che gli esercenti arti e professioni dovessero tenere conto delle plusvalenze e delle minusvalenze realizzate, con riferimento ai beni mobili strumentali, nell'esercizio dell'attività professionale a seguito dell'approvazione dell'art. 36, comma 29, lett. a), numero 1), del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni nella legge 4 agosto 2006, n. 248.
- 3) Per gli immobili la rilevanza fiscale delle quote di ammortamento è stata prevista dall'art. 1, comma 334, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Tuttavia la deducibilità dei predetti costi è limitata agli acquisti effettuati ed ai contratti di locazione stipulati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009 (cfr. il successivo comma 335). La medesima legge ha stabilito che in sede di determinazione dei redditi di lavoro autonomo si dovesse tenere conto anche delle plusvalenze e minusvalenze immobiliari a condizione che il cespite avesse natura di bene strumentale. Analogamente agli ammortamenti rilevano solo gli acquisti immobiliari (ovvero i contratti stipulati) nel triennio 2007 – 2009.
- 4) Sostituito dall'art. 1, comma 334, lettera c), della citata legge 27 dicembre 2006, n. 296.
- 5) L'osservazione è del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili. Sul punto cfr. la Circ. n. 1/IR del 12 maggio 2008, par. 4 che ha rilevato la sostanziale coincidenza dei criteri di deducibilità dei predetti costi evidenziando, però, come nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo la disciplina in rassegna sia riservata alle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione dei soli beni immobili strumentali.
- 6) Ad esempio il legislatore avrebbe potuto estendere ai redditi di lavoro autonomo l'applicazione dell'art. 86, comma 4 del Tuir in base al quale le plusvalenze possono concorrere alla formazione del reddito, a scelta del contribuente in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.
- 7) C.d. spese incrementative
- 8) In sostanza potevano essere considerate in deduzione pro quota, ogni anno, mediante l'applicazione del coefficiente di ammortamento stabilito dal DM del 31 dicembre 1988.
- 9) L'unico limite era appunto costituito dalla natura, ordinaria, della spesa. Pertanto ove l'esercente arte e professione avesse sostenuto nel medesimo periodo d'imposta spese di manutenzione di rilevante entità avrebbe al limite potuto ridurre il reddito di lavoro autonomo di un importo esattamente corrispondente all'onere sostenuto.

- 10) Sarebbe auspicabile una riscrittura integrale dell'art. 54 del Tuir con l'aggiunta di una serie di norme, come previsto per le imprese, aventi ad oggetto la disciplina dei criteri di deducibilità dei singoli componenti negativi di reddito e di tassazione di quelli positivi.
- 11) Immobili utilizzati, ad esempio, in base ad un contratto di locazione o di comodato.
- 12) Così Circ n. 1/IR del 12 maggio 2008, par. 4, del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili
- 13) Deducibilità in base al principio di cassa entro il limite massimo del plafond pari al 5 per cento.
- 14) Cfr FRANCO RANDAZZO, *Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili nella disciplina dei redditi di lavoro autonomo*, in Riv. Dir. Trib, 1996, I, p. 243 e ss.
- 15) Così F. DE MARTINO, *Usufrutto*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, libro III, 273. *Conforme G. Pugliese, Usufrutto uso e abitazione*, in Trattato di Diritto civile, diretto da Vassalli, 2° edizione, p. 512. L'autore ha precisato che "la disposizione dell'art. 1005, 2° comma, ha in sostanza il valore di un paradigma, che può servire di orientamento all'interprete".
- 16) Così F. DE MARTINO, *Usufrutto*, in *Commentario del Codice Civile*, cit., p. 273.
- 17) Un'altra parte della dottrina non ha condiviso questo orientamento affermando che "se l'usufruttuario dovesse soltanto compiere le opere necessarie a conservare il reddito della cosa per un periodo non superiore alla vita dell'uomo (ossia, in genere fino all'estinzione dell'usufrutto), non vi sarebbe ragione per imporgli un obbligo al riguardo, poiché sarebbe in gioco solo il suo interesse". Così G. PUGLIESE, *Usufrutto uso e abitazione*, in *Trattato di Diritto Civile*, cit., p. 513.
- 18) *Ibidem*
- 19) La precisazione è di G. PUGLIESE, *Usufrutto uso e abitazione*, in *Trattato di Diritto Civile*, cit., p. 514, nota 11 che fa riferimento all'esempio di Barbero secondo cui la caduta di un fulmine su un edificio può provocare, ad esempio, danni che richiedono solo riparazioni ordinarie, mentre è possibile che il decorso del tempo renda necessario il compimento di riparazioni straordinarie.
- 20) La definizione è di G. PUGLIESE, *Usufrutto uso e abitazione*, in *Trattato di Diritto Civile*, cit., p. 514.
- 21) *Ibidem*
- 22) Con effetto dalle spese sostenute con decorrenza dal 1° gennaio 2007
- 23) Le uniche limitazioni erano costituite dall'osservanza del principio di inerenza e di quello di effettivo sostenimento della spesa.
- 24) Da questo punto di vista è evidente come il lavoro consistente nel rifacimento integrale dell'apparato elettrico richieda la sostituzione ed il ripristino di parti essenziali.
- 25) Anche l'entità della spesa non raggiungerà un livello particolarmente elevato.
- 26) Così Cass., civ., 16 luglio 1973, n. 2061; Cass. civ., 6 maggio 1978, n. 2181; Cass. civ., 2 luglio 1954, n. 2295.
- 27) Così Trib., Napoli, 28 marzo 1981, n. 3122 trattandosi di un'opera rivolta a conservare per un tempo indefinito il reddito della cosa. Conforme
- 28) Così F. DE MARTINO *Usufrutto*, in *Commentario del Codice Civile*, cit., p. 275.
- 29) Cfr. la Circ. n. 1/IR del 12 maggio 2008, par. 4
- 30) Documento OIC 16 del 13 luglio 2005.
- 31) Risultano chiaramente esclusi dal calcolo del plafond sulla base di una semplice interpretazione letterale, i beni immateriali ammortizzabili
- 32) L'affermazione è corretta, ma non vuol affatto significare che sia pure non con un'applicazione non automatica, ma facendo leva su altre argomentazioni, l'interprete non riesca di fatto ad ottenere l'estensione anche ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo della medesima disposizione.
- 33) Quindi anche laddove fossero riconducibili nel novero delle spese di manutenzione ordinaria
- 34) Il caso riguarda, ad esempio, il lavoratore autonomo che avendo appena iniziato l'attività deve "attrezzare" la sede provvedendo, ad esempio alle opere di pittura e manutenzione ordinaria dello studio. Conforme Circ n. 1/IR del 12 maggio 2008, par. 4, del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili. Il documento ha rilevato che "La trasposizione nell'art. 54. comma 2, del Tuir delle regole applicabili alle imprese non è stata tuttavia completa in quanto il legislatore ha ommesso di disciplinare il calcolo del *plafond* nel caso di

nuove attività di lavoro autonomo, per le quali all'inizio del periodo d'imposta il costo dei beni materiali ammortizzabili è generalmente pari a zero".

- 35)** D'altra parte è stato più volte ricordato, anche nel corso del presente lavoro, che le norme relative alla determinazione del reddito d'impresa non possono essere automaticamente estese ai lavoratori autonomi ai fini della determinazione del reddito professionale. Inoltre non è possibile individuare alcuna valida ragione che richieda la necessità di colmare tale mancata previsione. Infatti pur non considerando le cessioni di beni effettuate nel corso dell'esercizio il meccanismo del plafond riesce comunque a "funzionare" determinando, in questo caso, effetti favorevoli al professionista.
- 36)** Circ n. 1/IR del 12 maggio 2008, par. 4, del Consiglio Nazionale, cit.
- 37)** Che ha reso necessaria l'adozione del registro delle movimentazioni finanziarie, ovvero del libro giornale.
- 38)** L'ammontare del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili ai fini del calcolo del plafond può anche essere desumibile da un apposito prospetto di dettaglio. Infatti gli articoli 13 e 14 del D.P.R. n. 435 del 7 dicembre 2001 hanno introdotto un'ulteriore semplificazione. Gli esercenti arti e professioni sono stati sollevati dall'obbligo di tenuta del libro dei beni ammortizzabili, ovvero dall'annotazione delle quote di ammortamento in ogni altro registro (Iva o cronologico degli incassi e dei pagamenti) a condizione che esibiscano in forma sistematica, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i medesimi dati che avrebbero dovuto essere registrati nei predetti registri. L'adempimento può dunque essere assolto tramite un apposito prospetto contenente anche i dati utili ai fini della determinazione del plafond.
- 39)** Circ n. 1/IR del 12 maggio 2008, par. 4, del Consiglio Nazionale, cit.
- 40)** *Ibidem*
- 41)** *Ibidem*. Tuttavia la stessa circolare ha rilevato come la deduzione delle spese in un'unica soluzione in base al criterio di cassa rappresenti una soluzione più aderente al dato letterale dell'art. 54 del Tuir.
- 42)** Infatti sia nell'uno che nell'altro caso gli oneri sono comunque incrementativi.
- 43)** *Ibidem*. E' stato quindi 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 del bene non è fiscalmente riconosciuto, operano dunque le particolari regole di deducibilità fissate dal comma 2, 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".
- 44)** La soluzione, condivisibile, è stata sostenuta dalla Circ n. 1/IR del 12 maggio 2008, par. 4, del Consiglio Nazionale, cit.
- 45)** Quindi potenzialmente capitalizzabili
- 46)** Purché qualificabili ordinarie
- 47)** Indipendentemente dalla data di acquisto dell'immobile in quanto il professionista che intende considerare in deduzione il costo non è proprietario del cespite.
- 48)** In pratica i quattro quinti dell'onere complessivo.
- 49)** Nel Modello Unico 2011, la cui presentazione deve essere effettuata entro il 30 settembre del medesimo anno, deve essere riportata l'ultima quota deducibile.
- 50)** L'osservazione è del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili. Sul punto cfr la Circ. n. 19/IR del 4 giugno 2010, par. 3
- 51)** In questo caso risulterà irrilevante la circostanza che la spesa sia stata sostenuta dopo il 1° gennaio 2007, cioè dopo l'entrata in vigore delle nuove regole.

(Riproduzione riservata)