Spese di ammodernamento dello studio professionale: deduzione fiscale, ecco come funziona...

di Vincenzo D'Andò

Pubblicato il 4 Ottobre 2011

per i liberi professionisti, le spese sostenute per interventi migliorativi sul proprio studio sono soggette a limitata deducibilità: analisi della recente dottrina e prassi in materia

Quadro normativo

L'art. 54, comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.) stabilisce, riguardo agli immobili ad esclusivo uso strumentale del professionista, che le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta dall'inizio del periodo d'imposta dall'apposito registro; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi.

La nuova disciplina é intervenuta anche sul regime di deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria che, prima delle modifiche apportate dalla Legge 296/2006, erano deducibili nell'anno di sostenimento secondo l'ordinario criterio di cassa, senza alcun limite.

A seguito di tali modifiche la nuova norma non distingue più tra spese di manutenzione di natura ordinaria e straordinaria, ma tra spese di natura incrementativa e non.

La risoluzione delle Entrate

Le spese incrementative sostenute per la ristrutturazione di un immobile non acquisito a titolo oneroso, sono deducibili, nell'anno di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili, con rinvio dell'eventuale eccedenza nei cinque periodi d'imposta successivi.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'Iva non può essere detratta se la costruzione è accatastata come unità abitativa. Al fabbricato ancora in fase di cambiamento di destinazione rimane attribuita la categoria assegnata prima dell'inizio del procedimento di trasformazione.
E' questo il chiarimento contenuto nella **risoluzione n. 99/E del 8 aprile 2009**, con la quale **l'Agenzia delle Entrate** ha risposto ad uno studio associato che intendeva ristrutturare un fabbricato proprietà di terzi, già accatastato come abitazione ed appartenente alla categoria F riservata alle "unità immobiliari in corso di definizione".

Due i chiarimenti richiesti, uno ha riguardato la possibilità di dedurre le spese di ristrutturazione secondo il regime previsto per i beni strumentali, l'altro, alla luce del cambiamento di destinazione d'uso in atto, la possibilità di detrarre l'Iva.

Inoltre, i due quesiti sono stati posti formulando due ipotesi diverse:

- Immobile intestato ad entrambi i soci, prima dell'inizio dei lavori, con atto di donazione o compravendita ;

- immobile non di proprietà ma detenuto con contratto di locazione o comodato.

Deducibilità ai fini del reddito da lavoro autonomo

Per rispondere al primo quesito, l'Agenzia delle Entrate, citando la precedente circolare n. 47/2008 (riguardo agli interventi di ammodernamento e manutenzione di fabbricati strumentali), ha precisato che le spese "oggettivamente" incrementative del costo del fabbricato sono deducibili per intero e seguono i medesimi criteri previsti per le quote di ammortamento riferite all'immobile stesso.

Viceversa, le somme non qualificabili come "incrementative", vanno dedotte secondo le modalità fissate dal citato art. 54, comma 2 del T.U.I.R..

Ne consegue che se la spesa è oggettivamente incrementativa, va computata in aumento della quota di ammortamento.

Nel caso, invece, per l'immobile non si proceda ad ammortamento (perché, ad esempio, acquisito a titolo gratuito o perché di proprietà di terzi), le spese saranno deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili nell'anno di sostenimento; l'eventuale eccedenza andrà ripartita in quote costanti nei cinque anni successivi.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Detrazione Iva

La disciplina Iva (art. 19-bis1 del D.p.r. n. 633/1972) esclude la detrazione dell'imposta per l'acquisto, la locazione o la ristrutturazione di un immobile ad uso abitativo, fatta eccezione per le imprese che svolgono, come attività principale o esclusiva, la costruzione o la rivendita di case.

Pertanto, in risposta al secondo quesito, l'Agenzia delle Entrate, poiché, nel caso di specie, è emerso che la categoria catastale attribuita alla costruzione è per il momento classificata quale "unità in corso di definizione" (categoria F), ha negato per

tale immobile la possibilità di detrarre l'Iva.
Infatti, secondo l'Agenzia, questa circostanza di transitorietà porta ad attribuire all'immobile la classificazione originaria di natura abitativa.

Intervento del Notariato

Nello studio del professionista, la mera sostituzione della moquette va considerata come un intervento di tipo ordinario, ciò a causa del prevedibile breve e medio periodo "dell'uso della cosa".

E' questo uno degli aspetti trattato nello **studio n. 88-2011/T del Consiglio del Notariato**, reso noto il **02 agosto 2011**, che ha analizzato la seguente tematica: Beni immobili strumentali nell'esercizio di arti e professioni: Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione.

In particolare, secondo tale studio hanno 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.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sono, invece, 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, e cosi via.

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.

Spese incrementative e non

Vanno poi considerate 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.

Il suddetto studio del Notariato ha, infine, sintetizzato la relativa disciplina.

Spese non incrementative sostenute dal 1° gennaio 2007

La deducibilità delle spese non incrementative (cioè delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione dello studio professionale) sostenute dal 1° gennaio 2007 avviene 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% determinato sul costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta; la quota eccedente il plafond del 5%, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Spese incrementative su immobili acquistati entro il 14 giugno 1990

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% 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

Va ricordato che sono spese incrementative quelle spese che incidono sulla struttura del cespite comportandone un significativo aumento della capacità produttiva.

In tale ipotesi (spese incrementative fatte su immobili acquistati nel periodo compreso tra il 15 giugno 1990 ed il 31 dicembre 2006), secondo lo studio del Notariato n. 88-2011/T, 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 sugli immobili acquistati nel triennio 2007 – 2009 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

Riguardo le spese incrementative effettuate sugli immobili acquistati con decorrenza dal 1° gennaio 2010,

precisa lo studio del Notariato che la deducibilità avviene 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% determinato sul costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all’inizio del periodo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

d'imposta.
La quota eccedente il plafond del 5%, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

Questa soluzione viene ritenuta necessaria altrimenti, in considerazione del regime di indeducibilità delle quote di ammortamento, anche la deducibilità degli altri oneri incrementativi ne risulterebbe compromessa.

Spese incrementative e non sostenute su immobili di proprietà di terzi

Per ultimo, in relazione alle spese non incrementative sostenute su immobili di proprietà di terzi (condotti in locazione) e spese incrementative sostenute su immobili 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, secondo lo studio del Notariato la deducibilità deve avvenire 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% cento, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

Spese di ammodernamento, manutenzione e riparazione di immobili sostenute entro il 31 dicembre 2006

Infine, per le 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.

Spese ad uso promiscuo

Va detto che le spese ad uso promiscuo (immobile adibito a casa/ufficio) sono deducibili secondo le regole previste per le spese non incrementative nella misura del 50%.

4 ottobre 2011
Vincenzo D'Andò

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D