

LE SPESE DI RISTRUTTURAZIONE DELLO STUDIO PROFESSIONALE

GLI ONERI STRAORDINARI NON POSSONO ESSERE CAPITALIZZATI SE L'IMMOBILE È STATO ACQUISITO A TITOLO GRATUITO CON UN ATTO DI DONAZIONE

Gli oneri incrementativi sostenuti per la ristrutturazione di un immobile utilizzato nell'attività di lavoro autonomo non possono essere capitalizzati se il cespite è stato acquisito gratuitamente con un atto di donazione. In questo caso, mancando la base di calcolo per effettuare l'ammortamento del cespite, le spese saranno deducibili in un'unica soluzione entro il limite del 5 per cento del costo dei beni ammortizzabili risultante all'inizio dell'esercizio. Invece l'eccedenza sarà deducibile in cinque quote costanti.

L'IVA risulterà in ogni caso indeducibile in quanto, indipendentemente dall'uso strumentale del cespite, l'immobile non risulta accatastato quale ufficio.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito con la risoluzione n. 99/E, emanata l'8 aprile 2009, in risposta a un'istanza di interpello, alcune interpretazioni riguardanti la deduzione dei costi di ristrutturazione dal reddito di lavoro autonomo di un immobile utilizzato da un'associazione di artisti e professionisti.

L'immobile, prima dell'esecuzione dei lavori, era riconducibile all'interno di una categoria catastale ad uso abitativo. Durante l'intervento di ristrutturazione, il medesimo immobile era accatastato come «unità immobiliare in corso di definizione»; successivamente sarà accatastato nella categoria A/10. Si pone, quindi, anche il problema della detrazione della relativa IVA.

Gli istanti ipotizzano diverse possibilità. Il primo caso riguarda l'intestazione dell'immobile a entrambi gli associati i quali sono divenuti proprietari tramite un atto di donazione o di compravendita. In questo caso la risoluzione del problema richiede l'applicazione, sia pure parziale, dell'art. 54, comma 2 del TUIR.

Art. 54, comma 2 del TUIR

«Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati per l'esercizio di arti e professioni, che per loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta dal registro di cui all'art. 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».

L'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che, ove il contribuente avesse sostenuto un costo di acquisto per l'immobile, le spese incrementative avrebbero dovuto essere capitalizzate concorrendo ad aumentare la base di calcolo degli ammortamenti. Nel caso in esame, invece, non è possibile individuare una base di calcolo degli ammortamenti in quanto l'immobile è pervenuto nella disponibilità dei due professionisti tramite un atto di donazione. Pertanto, l'applicazione della norma ora richiamata risulterà solo parziale. Le spese incrementative del

valore del cespite risulteranno deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ed in un'unica soluzione entro il limite del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio dell'esercizio. Invece l'eventuale eccedenza risulterà deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto applicabile tale ultimo criterio anche al caso in cui gli oneri di ristrutturazione siano sostenuti in relazione ad un immobile di proprietà di terzi, quale quello condotto in locazione.

Modalità di acquisizione dell'immobile	Spese di ristrutturazione incrementative
Immobile di proprietà acquistato con un atto a titolo oneroso	Deducibilità: concorrono ad aumentare la base di calcolo degli ammortamenti del cespite. Pertanto esse sono deducibili attraverso il procedimento di ammortamento
Immobile di proprietà acquistato con un atto a titolo gratuito (donazione)	Deducibilità: nell'anno di sostenimento entro il limite massimo del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili. L'eventuale eccedenza in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi
Immobile condotto in locazione	Deducibilità: nell'anno di sostenimento entro il limite massimo del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili. L'eventuale eccedenza in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi

Prof. Dott. Stefano Mandolesi