



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 08 aprile 2009

OGGETTO: Istanza di interpello – Spese di ristrutturazione nell’ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo – Art. 54, comma 2 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

QUESITO

Lo studio associato istante - in persona del legale rappresentante – fa presente che ha intenzione di ristrutturare un immobile attualmente di proprietà di terzi e accatastato come civile abitazione.

L’interpellante specifica che una unità immobiliare, parte di detto immobile, a seguito dell’intervento di ristrutturazione, verrà destinata a uso ufficio e sarà accatastata in categoria A/10; tutte le spese di ristrutturazione relative all’ufficio saranno sostenute dallo studio associato.

A seguito di espressa richiesta della scrivente, l’interpellante ha precisato, inoltre, che il fabbricato di natura abitativa, durante l’esecuzione dei lavori, è accatastato come “unità immobiliare in corso di definizione”.

Con il presente interpello si chiede di conoscere se lo studio associato potrà dedurre integralmente i costi sostenuti per i lavori di ristrutturazione e se potrà detrarre l’IVA ad essi relativa, con specifico riferimento alle seguenti ipotesi:

1. l’immobile, prima dell’inizio dei lavori di ristrutturazione, viene intestato a entrambi gli associati per il tramite di un atto di donazione ovvero di compravendita;

2. l'immobile, di proprietà di terzi, è detenuto dallo studio associato sulla base di un contratto di locazione o di comodato.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'istante nelle diverse fattispecie prospettate ritiene di adottare il seguente comportamento:

1. In relazione alla prima ipotesi, ritiene che, poiché le spese di ristrutturazione hanno natura incrementativa, le stesse concorrono a formare il costo ammortizzabile dell'immobile, nei limiti di quanto stabilito dall'articolo 1, comma 335, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, anche nel caso in cui tale costo sia pari a zero, trattandosi di immobile oggetto di donazione. Ritiene, inoltre, che l'IVA pagata sia detraibile, trattandosi di imposta relativa a spese sostenute per l'immobile strumentale all'esercizio dell'attività professionale. Questo a condizione che l'immobile venga iscritto nei pubblici registri immobiliari a nome di tutti gli associati.

2. In relazione alla seconda ipotesi, in cui l'immobile rimane di proprietà di terzi, ritiene che le spese di ristrutturazione siano deducibili dal reddito di lavoro autonomo con i criteri previsti dall'articolo 54, comma 2, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 per la deducibilità delle spese di natura non incrementativa. Anche in tale caso l'IVA pagata sarebbe portata in detrazione, trattandosi di immobile strumentale per l'esercizio della professione.

PARERE DELLA DIREZIONE

In relazione ai quesiti posti verranno esaminate separatamente le problematiche relative agli aspetti reddituali e quelle relative all'IVA.

Ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, la deducibilità delle spese di ristrutturazione sostenute in relazione agli immobili strumentali all'esercizio dell'attività professionale è disciplinata dall'art. 54 comma 2, del TUIR, come modificato dall'art. 1, comma 334, della legge 296 del 2006 (Finanziaria 2007).

In particolare il predetto comma 2 dell'art. 54 stabilisce, con riferimento agli immobili ad esclusivo uso strumentale 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 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta dall’inizio del periodo d’imposta dal registro di cui all’art. 19 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni; l’eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d’imposta successivi”.

Per quanto concerne le spese di ristrutturazione di natura incrementativa, la deducibilità delle stesse deve essere desunta dal principio attualmente dettato dall'articolo 54, comma 2, del TUIR, il quale prevede che per i beni strumentali, compresi gli immobili, sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento.

Come chiarito dalla circolare n. 47/E del 18 giugno 2008 (par. 3.1), le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione degli immobili:

- se per le loro caratteristiche sono imputabili ad incremento del costo dell'immobile (c.d. spese incrementative), sono deducibili per intero seguendo i medesimi criteri di deducibilità previsti per le quote di ammortamento dell'immobile a cui si riferiscono;
- se per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento dell'immobile al quale si riferiscono (c.d. spese non incrementative),

sono deducibili nel periodo di imposta di riferimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta dall'inizio del periodo di imposta dal registro di cui all'articolo 19 del DPR n. 600 del 1973 e successive modificazioni; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi.

Con riferimento agli immobili acquistati a titolo oneroso si deve, quindi, ritenere che le spese "oggettivamente" incrementative, se sostenute per immobili ammortizzabili, in quanto accrescono il costo di acquisto o di costruzione del bene, debbano essere computate in aumento della quota di ammortamento.

In caso di assenza di quote di ammortamento riferibili al costo dell'immobile, come nel primo caso prospettato, in cui lo stesso è stato acquisiti per donazione, occorre individuare con quale criterio di imputazione temporale possa essere attribuita rilevanza reddituale alle spese in questione.

Si segnala in proposito che per le spese di tale natura sostenute dopo il 1° gennaio 2007, ma relative ad immobili acquistati o costruiti tra il 15 giugno 1990 e il 31 dicembre 2006, il cui costo di acquisto non è ammortizzabile, con la citata circolare n. 47 è stata ritenuta applicabile la disciplina previgente alle modifiche apportate dalla legge finanziaria per il 2007 all'articolo 54, comma 2, ultimo periodo, del TUIR, la quale prevedeva che *"le spese relative all'ammmodernamento, 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"*.

Tale criterio, affermato in relazione al regime transitorio in ragione della data di acquisto dell'immobile oggetto dell'intervento edilizio, non può essere riferito alle spese di ristrutturazione sostenute per immobili acquistati dopo il 1° gennaio 2007.

In relazione a questi ultimi, atteso che l'art. 54, comma 2, citato prevede, seppure indirettamente, che le spese incrementative aumentino il costo fiscale del bene di riferimento, si deve ritenere che in assenza di tale costo le stesse siano

deducibili in base ai medesimi criteri di imputazione temporale dettati dall'articolo 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 imputazione per le spese di natura pluriennale.

In caso di acquisto dell'immobile a titolo gratuito, pertanto, le spese di natura incrementativa ad esso relative restano deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili nell'anno di sostenimento della stessa, quali risultano dal registro di cui all'art. 19 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, con l'eventuale eccedenza deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

Analogo criterio si deve ritenere applicabile anche con riferimento alla fattispecie di cui l'immobile al quale afferiscono i lavori di ristrutturazione sia di proprietà di terzi. Anche in tal caso, essendo le spese incrementative sostenute in relazione ad immobili condotti in locazione e, pertanto, non ammortizzabili da parte del conduttore, non si può applicare la disciplina indicata per le spese c.d. "incrementative".

Tuttavia, ciò non esclude che tali spese, possano rientrare nell'ambito di deducibilità dei *"costi che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono"* prevista dallo stesso articolo 54, comma 2, qualora le stesse siano effettivamente rimaste a carico del conduttore e siano inerenti all'attività artistica o professionale esercitata.

Ai fini dell'IVA si fa presente che l'articolo 19-bis1) del DPR n. 633 del 1972, in materia di esclusione o riduzione della detrazione IVA per alcuni beni e servizi, al comma 1, lett. i), nel testo oggi vigente, dispone che *"non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione o la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni. La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni"*

esenti di cui al n. 8) dell'articolo 10 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis)".

Con tale norma il legislatore ha stabilito, in linea generale, un principio di indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa all'acquisto, locazione, manutenzione, ecc. di fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 27/E del 4 agosto 2006 (e con la circolare n. 182/E del 1° luglio 1996 e la risoluzione n. 119/E del 12 agosto 2005), la distinzione tra immobili a destinazione abitativa e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo. Rientrano pertanto nella categoria degli immobili abitativi tutte le unità immobiliari catastalmente classificate o classificabili nelle categorie da A/1 ad A/11, escluse quelle classificate o classificabili in A/10.

All'immobile in corso di ristrutturazione, originariamente censito in catasto come abitazione, è attualmente attribuito la specifica categoria (F) che individua le "unità immobiliari in corso di definizione". Tale categoria, peraltro, risponde esclusivamente all'esigenza transitoria di indicare che l'immobile si trova in una fase di trasformazione edilizia, e non è idonea a ritenere già intervenuto un cambio di destinazione d'uso. Si ritiene pertanto, che al fabbricato debba attribuirsi ancora natura di abitazione.

Di conseguenza, l'IVA relativa all'acquisto o alla locazione finanziaria o alla manutenzione o recupero dell'unità immobiliare in discorso non è detraibile, ai sensi del citato articolo 19-bis1).

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.