

Spese incrementative e non

L'acquisizione di immobili



## PERSONE FISICHE

## Spese incrementative e non

## A CHI SI RIVOLGE



## IMPRESE

Non sono interessate



## PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



## PERSONE FISICHE

Non sono interessate

## ABSTRACT

*Per quanto concerne gli esercenti arti e professioni, una particolare disciplina è prevista con riferimento alle spese di "manutenzione" dei beni immobili che vanno suddivise fra spese incrementative e spese non incrementative, al fine di individuare il loro corretto trattamento fiscale.*

## COMMENTO

Uno dei tanti problemi in ambito fiscale è costituito dal trattamento delle spese di manutenzione degli immobili, sostenute dagli esercenti arti e professioni. A tale riguardo occorre **distinguere** le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione **ordinarie** rispetto alle spese **non ordinarie**, che sono imputabili direttamente in aumento del costo dell'immobile.

È necessario ricordare che la [legge 296/2006](#) ha messo mano all'[articolo 54](#), comma 2, ultimo periodo, e comma 3, terzo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, Dpr 917/1986, **abolendo la distinzione** tra le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria e sostituendola con quella tra spese di **natura incrementativa e non incrementativa**.

Le spese relative all'**ammmodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione** degli immobili strumentali utilizzati nell'esercizio dell'arte o della professione sono, quindi:

- **imputate in aumento** del costo del bene, se di natura incrementativa;
- **deducibili nel periodo d'imposta** di sostenimento, nel limite del **5% del costo complessivo** di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta, se di natura non incrementativa. L'eventuale **eccedenza** è deducibile in quote costanti **nei cinque periodi** d'imposta successivi.

Le spese di manutenzione ordinaria dei fabbricati rientrano, ovviamente, fra le spese di natura non incrementativa, in quanto spese necessarie per mantenere in efficienza il bene stesso.

È altresì il caso di ricordare che, per le spese sostenute su immobili acquistati

antecedentemente **al primo gennaio 2007**, resta **valida la precedente disciplina** e quindi il costo va spalmato e dedotto in quote costanti nel periodo d'imposta in cui la spesa viene sostenuta e nei quattro successivi. In caso contrario, ossia di spese sostenute su immobili acquistati a decorrere dal primo gennaio 2007, va applicata la nuova regola e, quindi, solo le spese che rientrano nel plafond del 5% sono deducibili nel periodo d'imposta in cui sono sostenute, mentre la parte eccedente va spesa nei cinque periodi d'imposta successivi.

Con riferimento al "plafond", si fa presente che [l'articolo 54 del Tuir](#) **nulla dispone con riferimento ai professionisti** che si trovano nel loro primo periodo d'imposta, a differenza di quanto avviene, invece, per le imprese. L'articolo 102 del testo unico, stabilisce, infatti, che «per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale (del 5%, ndA) si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio».

In mancanza di una disposizione in tale senso anche per i professionisti che iniziano l'attività nel periodo di imposta e che hanno un valore dei beni ammortizzabili, all'inizio del periodo stesso, pari a zero, il **plafond di riferimento assume esso stesso un valore pari a zero**. Conseguentemente, tutti gli oneri relativi agli immobili sostenuti nel primo esercizio di attività dovrebbero essere considerati **deducibili solo in cinque quote costanti** a partire dal periodo di imposta successivo.

---

#### Immobili ad uso esclusivo professionale

---

Tipologia di spesa	Fino al 31.12.2006	Dall'1.1.2007
Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione di natura ordinaria o non incrementative	Sono deducibili in quote costanti in 5 anni	Sono deducibili nel limite del 5% del valore dei beni ammortizzabili esistenti all'inizio del periodo d'imposta

## PERSONE FISICHE

## L'acquisizione di immobili

## A CHI SI RIVOLGE



## IMPRESE

Non sono interessate



## PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



## PERSONE FISICHE

Non sono interessate

## ABSTRACT

*Ad aumentare la confusione in merito alle modalità di deduzione o all'indeducibilità delle spese incrementative e non, sostenute su immobili, vi sono state le frequenti modifiche in termini di deducibilità del costo di acquisizione dell'immobile stesso.*

## COMMENTO

Come si è già detto, per determinare le spese di natura **ordinaria**, il criterio solitamente utilizzato è quello fondato sulla **prevedibilità e normalità delle manutenzioni** entro un determinato arco di tempo. Possono considerarsi ordinarie, quindi, le riparazioni necessarie in relazione al normale godimento del bene mentre le riparazioni di natura straordinaria sono quelle non previste o non prevedibili, in un determinato periodo di tempo.

Le spese di manutenzione **straordinaria**, rientranti, quindi, nella categoria degli oneri così detti incrementativi, sono quelle che apportano **un miglioramento del bene** su cui vengono effettuate, in modo da modificarne le caratteristiche e/o prolungarne il periodo residuo di utilità economica.

Gli **oneri straordinari**, essendo imputabili ad incremento del costo dell'immobile, non possono essere considerati deducibili in un'unica soluzione ovvero nel limite del 5% del valore dei beni ammortizzabili esistenti all'inizio del periodo d'imposta e per l'eccedenza in quote costanti nei cinque periodi successivi, come avviene per quelle ordinarie, ma **seguono la deducibilità dell'immobile**.

A tale riguardo, occorre ricordare la seguente **suddivisione temporale** che si riferisce al trattamento del costo sostenuto per l'acquisizione di immobili strumentali all'esercizio dell'arte o della professione:

- immobili acquistati o costruiti **fino al 14 giugno 1990**: è consentita la deduzione delle quote annuali di ammortamento;
- immobili acquistati o costruiti dal **15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006**: non è consentita la deducibilità delle quote di ammortamento;
- immobili acquistati o costruiti dal **primo gennaio 2007 al 31 dicembre 2009**: è consentita la deduzione delle quote annuali di ammortamento (la deduzione è ridotta ad 1/3 per i periodi

d'imposta dal 2007 al 2009);

● immobili acquistati o costruiti dal **primo gennaio 2010**: non è consentita la deducibilità delle quote di ammortamento;

● immobili acquisiti in leasing dal **primo gennaio 2014**: è consentita la deducibilità dei canoni di locazione purché il contratto non sia di durata inferiore a dodici anni.

La possibilità di dedurre gli ammortamenti da parte dei professionisti dipende quindi **dalla data di acquisto dell'immobile**, con evidenti lunghi periodi di "penalizzazione" durante i quali il costo stesso è risultato totalmente indeducibile. Sorge il dubbio, quindi, su quale debba essere il trattamento delle **spese così dette incrementative**, sostenute sul fabbricato stesso e che dovrebbero essere portate in aumento del valore di quest'ultimo. A rigor di logica, seguendo anche le norme dettate nell'ambito del regime d'impresa, una spesa incrementativa del valore di un bene indeducibile risulta essere anch'essa indeducibile seguendo le sorti del bene a cui si riferisce.

In realtà, nella versione della norma in vigore fino al 31.12.2006, [il comma 2 dell'articolo 54](#) del testo unico delle imposte sui redditi, all'ultimo periodo stabiliva, letteralmente, 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». Pertanto, pur in presenza di immobili il cui costo di acquisizione o costruzione risultava essere totalmente indeducibile – se acquisiti dal 15 giugno 1990 e fino al 31 dicembre 2006 – il Legislatore **consentiva, comunque, di dedurre in cinque periodi d'imposta** le spese straordinarie riferite al fabbricato stesso, e oggi classificabili come spese incrementative.

Con l'intervento della legge finanziaria per il 2007, [n. 296/2006](#), che ha consentito di ammortizzare il costo dei fabbricati acquisiti dal primo gennaio 2007 al 31 dicembre 2009, il comma 2 dell'articolo 54 subisce una significativa modifica che va a toccare anche le spese di natura straordinaria, sempre sostenute su fabbricati strumentali per l'attività dell'esercente l'arte o la professione.

Stabilisce, infatti, il [nuovo comma 2 sempre dell'articolo 54](#), con riferimento alle spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di tali beni, ossia di immobili utilizzati nell'esercizio dell'attività, e che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, che esse «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'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».

La **norma**, dunque, non tratta più le spese incrementative ossia di natura straordinaria, ma si occupa di **disciplinare unicamente quelle di natura ordinaria** e cioè non incrementative. Come osserva anche il [Cndcec con propria circolare n. 1 Ir del 2008](#), «indirettamente, dalla disciplina in materia di spese di natura non incrementativa è possibile desumere anche il trattamento fiscale da riservare a quelle di natura incrementativa che, essendo imputabili ad

incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, trovano invece riconoscimento attraverso la deduzione di maggiori quote di ammortamento e quindi in base ad un rigido criterio di competenza, anziché di cassa».

Il motivo è semplice: essendo tornato deducibile il costo dell'immobile strumentale, le spese incrementative andranno **capitalizzate e conseguentemente ammortizzate assieme al fabbricato a cui si riferiscono**.

A partire dal 1° gennaio 2010, però, è venuta nuovamente meno la possibilità di dedurre il costo dei fabbricati, acquisiti o costruiti da tale data, stante la disciplina di natura transitoria introdotta con la [legge finanziaria per il 2007](#), e di cui si è detto poco sopra. La normativa relativa alle spese di natura incrementativa e non incrementativa non viene, però, cambiata, restando queste ultime deducibili attraverso la regola del plafond, mentre quelle straordinarie debbono essere portate ad incremento del valore del bene.

Ne deriva, quindi, una **evidente indeducibilità delle spese incrementative** vista la indeducibilità stessa del costo del fabbricato. Il dubbio sorge, però con riferimento alla spese di natura incrementativa sostenute su **fabbricati acquisiti o costruiti fino al 31.12.2006**, in vigore, quindi, della vecchia norma che prevedeva la deducibilità per quinti di tali spese. Il paradosso che ci si trova ad affrontare è che se è vero che la spesa di natura incrementativa è riferita ad un fabbricato acquisito o costruito in un momento in cui vigevano determinate norme, al momento del sostenimento della spesa le disposizioni in vigore sono altre.

Con [circolare n. 47/ del 18 giugno 2008](#), l'agenzia delle Entrate è intervenuta chiarendo che per gli immobili acquistati antecedentemente al primo gennaio 2007, «resta valida la precedente disciplina di cui all'[articolo 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"», mantenendo così valida la precedente disciplina. Per gli immobili acquistati dopo il 31 dicembre 2006, resta applicabile la nuova disposizione.

Da ciò discende quanto si va ad esplicitare nella tabella che segue.

#### **Trattamento fiscale delle spese di natura incrementativa sostenute su fabbricati strumentali**

<b>Data di acquisto o costruzione</b>	<b>Trattamento fiscale</b>
Fino al 31.12.2006	Deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei quattro successivi
Dal 01.01.2007	Vanno portate ad incremento del valore del fabbricato e ammortizzate assieme ad esso; se il fabbricato non è ammortizzabile anche le spese risultano non ammortizzabili

Un'ultima considerazione va posta in essere con riferimento alle **spese sostenute su beni di terzi**. Con la Legge di stabilità per il 2014, infatti, è stato disposto che la durata fiscale del leasing **per i lavoratori autonomi**, con riferimento ai contratti stipulati a far data dal 1° gennaio 2014 (cioè a decorrere dalla data di entrata in vigore della suddetta legge), e a prescindere dalla durata contrattuale prevista, rimane sempre **pari alla metà del periodo di ammortamento**, per i beni mobili, mentre **per gli immobili strumentali** la deduzione è ammessa per un **periodo non inferiore a dodici anni**. È stata così riammessa la possibilità di dedurre il costo del fabbricato, qualora sia acquisto in leasing con contratto stipulato dal primo gennaio 2014.

Per quanto concerne, quindi, le **spese su immobili di terzi** si segnala che, nell'ambito di un rapporto di locazione, le spese di manutenzione ordinaria o di ammodernamento dell'immobile strumentale sono, in base alle disposizioni civilistiche, **poste a carico del locatario**. In questo caso il professionista, conduttore dell'immobile strumentale adibito a sede della propria attività professionale, potrà considerare in deduzione i predetti oneri secondo il criterio generale di cui all'[articolo 54, comma 2, del Dpr 917/1986](#).

La **deduzione potrà essere effettuata**, dunque, in un'unica soluzione nell'anno di sostenimento delle spese, **entro il limite massimo del plafond del 5%** mentre la quota eccedente il predetto limite risulterà deducibile in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi rispetto a quello in cui è stato sostenuto il costo stesso.

I dubbi più rilevanti sorti all'indomani della nuova disciplina riguardano, però, le spese incrementative, cioè gli oneri da considerare in aumento del costo dell'immobile, che non risulta di proprietà del professionista. La circostanza potrebbe portare a propendere per l'indeducibilità assoluta dei predetti oneri, in quanto rimane ancora, comunque, preclusa la deducibilità delle quote di ammortamento.

L'agenzia delle Entrate, ancora nel 2009, 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 [risoluzione n. 99/E](#) dell'anno indicato ha chiarito che la deduzione è consentita secondo le regole ordinarie di cui all'[articolo 54, comma 2](#), del Tuir e, quindi, in un **'unica soluzione entro il limite massimo del plafond del 5%** e in cinque quote costanti, negli esercizi successivi per la parte eccedente.

Infine, per gli immobili utilizzati promiscuamente, l'[articolo 54, comma 3, del Dpr 917/1986](#), a seguito delle modifiche introdotte nel 2007, prevede la **deducibilità di un importo pari al 50% della rendita catastale**, ovvero se gli immobili sono acquistati mediante locazione, anche finanziaria, **di un importo pari al 50% del relativo canone**. Nella medesima misura del 50% sono deducibili le spese sostenute in relazione a servizi di ristrutturazione, ammodernamento e manutenzione sui medesimi immobili. Rimane sempre in vigore il vincolo che, per poter beneficiare delle deduzioni, il contribuente non deve disporre nel medesimo Comune di un altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio della professione.

**Spese di natura incrementativa**

Devono ritenersi di natura incrementativa le spese che incidono sugli elementi strutturali del cespite e che contestualmente comportano un aumento significativo e tangibile della capacità produttività o della vita utile del cespite.

**Spese di natura non incrementativa**

Non sarebbero, invece, imputabili ad incremento del costo del bene le spese ordinarie, relative cioè agli interventi di manutenzione diretti a mantenere in efficienza gli immobili, al fine di salvaguardarne la capacità e la produttività originarie o porre riparo a guasti e rotture. Si tratta, ad esempio, di spese di pulizia, verniciatura, riparazione e sostituzione di parti deteriorate.

**SI RICORDA CHE**

- Le spese sostenute su un immobile detenuto da un esercente arti o professioni si dividono in spese di natura incrementativa e spese di natura non incrementativa.
- Nel corso del tempo il Legislatore ha modificato spesso le norme sulla deducibilità delle spese sostenute per l'acquisizione di immobili strumentali da parte del "professionista".

**SCHEMI E TABELLE**

## Professionisti e le manutenzioni sugli immobili

**La disposizione**

La **legge 296/2006** ha abolito la distinzione tra le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria, sostituendola con quella tra spese di natura incrementativa e non incrementativa (**articolo 54 Tuir** ).

Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione degli immobili strumentali utilizzati nell'esercizio dell'arte o della professione sono, quindi:

- imputate in aumento del costo del bene, se di natura incrementativa;
- deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta, se di natura non incrementativa. L'eventuale eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

**Il "paletto" del 2007**

È il caso di ricordare che per le spese sostenute su immobili acquistati antecedentemente al primo gennaio 2007, resta valida la precedente disciplina e quindi il costo va spalmato e dedotto in quote costanti nel periodo d'imposta in cui la spesa viene sostenuta e nei quattro successivi. In caso contrario, ossia di spese sostenute su immobili acquistati a decorrere dal primo gennaio 2007, va applicata la nuova regola e, quindi, solo le spese che rientrano nel plafond del 5% sono deducibili nel periodo d'imposta in cui sono sostenute, mentre la parte eccedente va spesata nei cinque periodi d'imposta successivi.



---

**La suddivisione temporale per le acquisizioni**

Occorre ricordare la seguente suddivisione temporale che si riferisce al trattamento del costo sostenuto per l'acquisizione di immobili strumentali all'esercizio dell'arte o della professione:

- immobili acquistati o costruiti fino al 14 giugno 1990: è consentita la deduzione delle quote annuali di ammortamento;
- immobili acquistati o costruiti dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006: non è consentita la deducibilità delle quote di ammortamento;
- immobili acquistati o costruiti dal primo gennaio 2007 al 31 dicembre 2009: è consentita la deduzione delle quote annuali di ammortamento (la deduzione è ridotta ad 1/3 per i periodi d'imposta dal 2007 al 2009);
- immobili acquistati o costruiti dal primo gennaio 2010: non è consentita la deducibilità delle quote di ammortamento;
- immobili acquisiti in leasing dal primo gennaio 2014: è consentita la deducibilità dei canoni di locazione purché il contratto non sia di durata inferiore a dodici anni.

---

**Gli ammortamenti**

La possibilità di dedurre gli ammortamenti da parte dei professionisti dipende quindi dalla data di acquisto dell'immobile, con evidenti lunghi periodi di "penalizzazione" durante i quali il costo stesso è risultato totalmente indeducibile. Sorge il dubbio, quindi, su quale debba essere il trattamento delle spese così dette incrementative, sostenute sul fabbricato stesso e che dovrebbero essere portate in aumento del valore di quest'ultimo. A rigor di logica, seguendo anche le norme dettate nell'ambito del regime d'impresa, una spesa incrementativa del valore di un bene indeducibile, risulta essere anch'essa indeducibile seguendo le sorti del bene a cui si riferisce.

---

**La finanziaria 2007**

Con l'intervento della [legge finanziaria per il 2007, n. 296](#), che ha consentito di ammortizzare il costo dei fabbricati acquisiti dal primo gennaio 2007 al 31 dicembre 2009, il [secondo comma dell'articolo 54](#) subisce una significativa modifica che va a toccare anche le spese di natura straordinaria, sempre sostenute su fabbricati strumentali per l'attività dell'esercente l'arte o la professione. Stabilisce, infatti, il nuovo secondo comma sempre dell'[articolo 54](#), che esse «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'[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».