

**LA CESSIONE DELL'IMMOBILE STRUMENTALE DEL PROFESSIONISTA
NELL'IMPOSIZIONE DIRETTA E NELL'I.V.A.**

Studio n. 205 bis

Approvato dalla Commissione Tributaria il 9 maggio 1994

Approvato dal Consiglio Nazionale il 20 maggio 1994

Si verificano i profili fiscali della cessione da parte di un professionista di un immobile utilizzato esclusivamente per attività professionale, prima della cessazione dell'attività o in coincidenza di detta cessione.

1. Imposte dirette

Gli immobili utilizzati per l'esercizio dell'attività professionale rappresentano una categoria intermedia fra gli immobili d'impresa e gli immobili dei privati. Si differenziano da questi ultimi poiché per il lavoratore autonomo è prevista l'esclusione dai redditi fondiari laddove per il privato è imponibile la rendita catastale.

Infatti l'art. 40 T.u.i.r. non considera produttivi di reddito fondiario gli immobili che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni. Tale soluzione costituisce il riconoscimento della mancata produzione di reddito autonomo da parte dell'immobile strumentale del professionista, che concorre invece a formare il reddito professionale altrimenti gravato dalla deduzione di un eventuale canone di locazione.

Va però detto che ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione da parte del possessore. Pertanto il professionista che utilizza l'immobile anche per uso personale dovrà dichiarare il reddito dell'immobile fra i propri redditi fondiari.

Gli immobili strumentali dei professionisti non sono neanche assimilabili agli immobili strumentali dell'impresa che risultano inseriti nel c.d. "regime dei beni d'impresa" che prevede, accanto alla possibilità di dedurre costi e quote di ammortamento, l'imponibilità delle plusvalenze realizzate in sede di alienazione, autoconsumo, distruzione seguita da indennizzo ecc. (1).

Coerentemente a quanto detto sopra ed alla soluzione legislativa che per i lavoratori autonomi

considera irrilevanti le plusvalenze e gli altri elementi positivi di reddito diversi dai compensi, la cessione dell'immobile non genera una plusvalenza nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo; potrà, però, eventualmente generare una plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 81 comma 1 lett. b) T.u.i.r. (2).

Peraltro il periodo di 5 anni non potrà decorrere dalla data dell'autoconsumo I.V.A. perché - come meglio precisato nel successivo paragrafo - attualmente non esiste autoconsumo per gli immobili strumentali alla professione. Peraltro anche nelle ipotesi residue per le quali è da ritenere necessario il c.d. autoconsumo I.V.A. si può ritenere che il periodo di 5 anni non decorrerà dalla data dell'autoconsumo, ma da quella dell'originario acquisto da parte del professionista.

L'art. 81 citato fa infatti riferimento agli immobili "acquistati o costruiti da non più di 5 anni" e quindi ad un preciso titolo giuridico - l'acquisto - completamente diverso dall'autoconsumo che è solo suscettibile di un semplice mutamento di destinazione del bene peraltro limitato alla sfera di applicazione dell'I.V.A.. D'altra parte con il mero autoconsumo non muta la titolarità giuridica dell'immobile che è e resta di proprietà dell'originario acquirente almeno fintantoché non venga accompagnato da un atto pubblico volto a trasferire la proprietà dell'immobile dal professionista ad un suo familiare.

Si coglie inoltre l'occasione per fornire alcune precisazioni relative alla recente modifica apportata all'art. 50 T.u.i.r. (3) che esclude la possibilità di dedurre dal reddito professionale la rendita catastale degli immobili strumentali all'esercizio dell'arte o della professione posseduti a titolo di proprietà, usufrutto, o altro diritto reale. La deduzione della rendita catastale era stata introdotta dal D.L. n. 90/1990 (4) per sostituire in qualche modo un'impossibile deduzione dell'ammortamento degli immobili dei professionisti (5), ma senza considerare che gli immobili utilizzati esclusivamente a fini professionali erano già stati esclusi da quelli produttivi di reddito fondiario (6).

L'eliminazione della deduzione del reddito catastale dai redditi di lavoro autonomo elimina dunque l'esclusione dai redditi fondiari e la deduzione della rendita.

Non si può dunque accettare quella tesi che giustificava la deduzione della rendita catastale come forfettizzazione delle spese relative all'immobile. Non è infatti vera l'irrilevanza di qualsiasi onere relativo agli immobili professionali, sebbene sostenuta nelle istruzioni ministeriali alla compilazione del Mod. 740/E/1992; si tratta infatti di un errore contraddetto dalle stesse istruzioni con riferimento agli immobili professionali utilizzati promiscuamente allorché considerano deducibile il 50% delle spese condominiali e delle altre spese per servizi relativi a detti immobili (7).

Pertanto saranno deducibili tutti quegli oneri afferenti gli immobili professionali che rientrino nel concetto di "spesa sostenuta nell'esercizio dell'arte o della professione" utilizzato dall'art. 50, comma 1 T.u.i.r. nel definire le componenti negative del reddito di lavoro autonomo (8) e per gli immobili utilizzati promiscuamente tutte le "spese per i servizi relativi" (art. 50, comma 3 T.u.i.r.).

2. I.V.A.

Per gli immobili strumentali alla professione non sussistono particolari problemi I.V.A.. Occorre, infatti, rammentare che tale imposta - ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 633/1972 - si applica sulle cessioni di beni "effettuate nell'esercizio di arti e professioni"; non si può d'altra parte sostenere che la cessione (o la locazione) del singolo immobile utilizzato per la professione costituisca una cessione di beni effettuata nell'esercizio della professione, almeno fintantoché l'attività di cessione o locazione di beni immobili non divenga essa stessa un'attività professionale.

Occorre poi rammentare che sebbene l'art. 1, comma 1 del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417 convertito con modificazioni dalla L. 6 febbraio 1992, n. 66 abbia introdotto il c.d. autoconsumo anche per i professionisti (9), per questi ultimi, anche in caso di cessazione dell'attività, non si ha destinazione di beni all'uso od al consumo personale a condizione che per i beni strumentali alla professione non sia stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui dell'art. 19. Ciò solo esclude che il c.d. autoconsumo possa riguardare gli immobili utilizzati per la professione poiché l'art. 19, comma 2, lett. e-quater) esclude espressamente dalla detrazione "l'imposta relativa agli acquisti di immobili strumentali per l'esercizio di arti o professioni ovvero alla loro acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria".

In tal senso sembra essere anche la più recente interpretazione ministeriale (10) sul punto; interpretazione che - peraltro - non può essere accolta allorché pretende di non escludere dall'autoconsumo i beni immobili acquistati prima dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 633/1972 (1 gennaio 1973) e tutti i beni pervenuti al professionista "in base ad operazione non assoggettata all'imposta per carenza del presupposto soggettivo".

Infatti, contrariamente a quanto sostenuto dal Ministero, si ritiene che il nuovo disposto dell'art. 2, n. 5 del D.P.R. 633/1972 escludendo genericamente - attraverso il rinvio all'art. 19 del D.P.R. 633 citato - tutti i beni per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione d'imposta abbia escluso anche i beni per i quali non è stata affatto applicata l'I.V.A. (perché acquistati anteriormente all'1 gennaio 1973 o da soggetti non imprenditori) e quindi non si è resa possibile alcuna detrazione d'imposta.

L'autoconsumo sarà, invece, necessario per gli immobili per i quali all'atto dell'acquisto il professionista ha effettivamente operato la detrazione d'imposta; occorre, infatti, rammentare che fino all'introduzione della lett. e-quater all'art. 19 (11) era ammessa la possibilità di detrarre l'I.V.A. per gli immobili strumentali all'esercizio di arti o professioni.

NOTE

1) Si segnala che per gli immobili dell'imprenditore individuale estromessi, in base all'art. 77 T.u.i.r. (come modificato dall'art. 58, comma 1 della L. 30 dicembre 1991, n. 413), dal regime dei beni relativi all'impresa non sono imponibili le plusvalenze ma non sono neanche deducibili gli ammortamenti e gli altri costi relativi all'immobile. Tali beni dopo l'estromissione non sono più "relativi all'impresa" e concorrono a formare il reddito complessivo come redditi fondiari.

Sull'argomento vedasi STEVANATO, La disciplina fiscale dell'immobile estromesso dall'impresa, in Rass. trib., 1994, p. 14 ss..

2) Si rammenta, infatti, che ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. b) T.u.i.r. sono imponibili "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.....".

3) Art. 14, comma 3, lett. a) L. 24 dicembre 1993, n. 537 con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1993 ai sensi dell'art. 14, comma 7 della stessa legge.

4) Convertito con L. 26 giugno 1990, n. 165. Si rammenta che per gli immobili acquistati anteriormente al 15 giugno 1990 (art. 14, comma 2 D.L. n. 90/1990 citato) continuano a dedursi, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, quote di ammortamento commisurate al costo di acquisizione dei beni stessi. Per un'efficace ricostruzione dell'evoluzione della disciplina degli immobili professionali si rinvia a BELLINI, Deducibilità dei costi di immobili strumentali dei lavoratori autonomi, in Corr. Trib., 1994, p. 516 ss..

5) Peraltro è stato giustamente notato (CROVATO, Il nuovo regime degli immobili professionali tra strumentalità ed utilizzazione privata, in Rass. Trib., 1994, p. 11) che "consentire l'ammortamento di beni che di solito non si deprezzano affatto, senza tassare le plusvalenze, vorrebbe dire scomputare dal reddito di lavoro autonomo il costo di un investimento personale. L'immobile non costituisce infatti solo un bene strumentale per l'esercizio della professione, ma anche una forma di investimento patrimoniale. Deducendo l'ammortamento di un immobile, il professionista metterebbe quindi a carico dello Stato un futuro incremento del suo patrimonio personale."

6) Per evitare la doppia imposizione che sarebbe derivata dalla tassazione come reddito fondiario e dalla mancata deduzione - nell'ambito del reddito di lavoro autonomo - del costo figurativo pari al canone di locazione che avrebbe gravato sul reddito professionale se il professionista non avesse avuto a disposizione un immobile strumentale.

7) Osserva giustamente CROVATO, op. cit., p. 13 che "ciò che è vero per la metà, non può non valere per l'intero."

8) Fra questi CROVATO, op. cit. p. 14 colloca le spese condominiali, di custodia, portierato, riscaldamento, energia elettrica e quant'altro sia relativo alla gestione dell'immobile (ad es. tassa sui rifiuti). Per le spese di manutenzione la valutazione andrà fatta caso per caso considerando indeducibili tutte le spese che tendenzialmente aumentano il valore degli immobili. Saranno quindi indeducibili tutte le spese incrementative (ristrutturazione, manutenzione straordinaria) dell'immobile medesimo che andrebbero aggiunte al costo dell'immobile e che saranno indeducibili poichè non è consentito l'ammortamento. Sono inoltre indeducibili gli interessi passivi sull'eventuale finanziamento utilizzato per l'acquisto dell'immobile.

9) In precedenza l'art. 2, n. 5 del D.P.R. 633/1972 - nel testo modificato dal D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, rimasto in vigore fino al 30 dicembre 1991 - tra le operazioni soggette al c.d.

autoconsumo faceva espressamente salva l'ipotesi in cui oggetto della predetta destinazione fossero beni immobili acquistati anteriormente all'1 gennaio 1973.

10) Ris. Min. 430323 del 27 giugno 1992.

11) Lettera aggiunta dall'art. 1, comma 8 del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417 convertito con modificazioni dalla L. 6 febbraio 1992, n. 66.