RISOLUZIONE N. 13/E

Direzione Centrale Normativa

Roma, 02 marzo 2010

OGGETTO: ***Istanza di interpello - Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Cessione di bene immobile strumentale e successiva stipula di contratto di locazione finanziaria - Articolo 54 del Dpr 22 dicembre 1986, n. 917***

Con l'istanza specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'*articolo 54 del Dpr 22 dicembre 1986, n. 917* è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante esercita la professione di dottore commercialista ed utilizza per la sua attività un immobile strumentale (cat. A/10) acquistato a titolo personale come soggetto "*non titolare di partita Iva ...*".

Il professionista istante chiede se può effettuare la cessione dell'immobile ad una società di leasing "*ed attuare il successivo riacquisto dello stesso come titolare di partita Iva"*, mantenendo la destinazione esclusiva dell'immobile all'esercizio dell'attività professionale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La contribuente istante fa presente che la legge 27 dicembre 2006, n. 296, (legge Finanziaria per il 2007), modificando l'articolo 54 del Tuir, ha reso deducibili dal reddito di lavoro autonomo, a determinate condizioni e limiti, i

costi degli immobili acquisiti a titolo di proprietà o tramite contratto di leasing ed utilizzati dai lavoratori autonomi per fini esclusivamente strumentali.

Le modifiche introdotte dalla legge interessano, in particolare, gli immobili acquistati tra il 1° gennaio 2007 ed il 31 dicembre 2009 ed i contratti di leasing stipulati nel medesimo intervallo temporale.

Ciò posto, la contribuente istante ritiene che sia legittimo procedere ad una operazione di vendita dell'immobile e successivo riacquisto dello stesso tramite la stipula di un contratto di locazione finanziaria, beneficiando delle nuove regole di deducibilità dei costi degli immobili da parte dei professionisti. L'istante precisa altresì che l'operazione che si intende porre in essere non concretizza un contratto di "*lease-back*", in quanto l'immobile è stato acquistato nella veste di persona fisica senza l'utilizzo della partita Iva.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di corrispondere al quesito proposto, appare opportuno formulare, in via preliminare, alcune osservazioni in merito alla nozione di strumentalità dei beni utilizzati dal professionista ed alle modalità di partecipazione degli stessi alla formazione del reddito.

A tal fine, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 43 del Tuir, "*Non si considerano produttivi di reddito fondiario* -tra l'altro- *gli immobili… che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni*", intendendo per tali quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività professionale da parte del possessore.

Per i soggetti che esercitano attività artistica o professionale, si considerano strumentali, quindi, gli immobili utilizzati direttamente dal lavoratore che li possiede per l'esercizio esclusivo dell'attività artistica o professionale.

Ai fini della valutazione della strumentalità dell'immobile non assume, quindi, rilevanza la circostanza che l'acquisto sia stato effettuato in qualità di

persona fisica o di esercente arte o professione, ma occorrerà valutare se l'immobile risulti, per destinazione esclusiva, adibito all'attività professionale.

Occorre considerare, infatti, che nell'ambito delle disposizioni che disciplinano il reddito di lavoro autonomo non risulta presente una norma analoga a quella prevista per i titolari di reddito d'impresa dall'articolo 65 del Tuir in base alla quale si considerano relativi all'impresa i beni immobili indicati nell'articolo 43, comma 2, del Tuir, solo se espressamente indicati dall'imprenditore nell'inventario.

Se pertanto, come precisato dalla professionista istante, l'immobile risulta utilizzato, in via esclusiva, per l'esercizio dell'attività, deve ritenersi che lo stesso abbia natura di bene strumentale con la conseguenza che il relativo reddito non deve concorrere alla formazione del reddito fondiario.

Sulla base di tale premessa, si forniscono i seguenti chiarimenti in merito alla disciplina fiscale applicabile all'operazione che la contribuente intende porre in essere, che si sostanzia:

1) nella cessione di un immobile strumentale ad una società di leasing;
2) nella stipula di contratto di leasing avente ad oggetto il medesimo bene.

1) Per quanto concerne la cessione del bene immobile alla società di leasing trovano applicazione le regole ordinariamente applicabili nell'ambito del reddito di lavoro autonomo nelle ipotesi di cessione di beni immobili strumentali.

Si ricorda, al riguardo, che con l'articolo 36, comma 29, del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, è stato introdotto nell'articolo 54 del Tuir il comma 1-*bis*. Tale disposizione stabilisce la rilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni strumentali nella determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Nella originaria formulazione, tale disposizione non trovava applicazione per i beni immobili strumentali.

Successivamente, l'articolo 1, comma 334, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria per il 2007) ha esteso anche agli immobili le novità introdotte per gli altri beni strumentali ed ha attribuito, nel contempo, rilevanza reddituale al costo di acquisto degli immobili.

Con riferimento alle predette modifiche normative, in sede di risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-00752 del 21 febbraio 2007, è stato chiarito che "*l'estromissione dei beni immobili strumentali (cessione, risarcimento, etc.) dal regime del reddito di lavoro autonomo sia idonea a generare plusvalenze tassabili o minusvalenze deducibili, solamente se riferibili ad immobili acquisiti dal professionista in epoca successiva all'entrata in vigore della norma e, quindi, successivamente al 1° gennaio 2007. Ciò in quanto, le nuove disposizioni che elevano a presupposti per la tassazione alcune fattispecie precedentemente non rilevanti si inquadrano in un nuovo regime previsto relativamente agli immobili dei professionisti*".

Ai fini della rilevanza della plusvalenza o minusvalenza realizzata sulla cessione di immobile strumentale occorre, quindi, porre rilievo, nell'ambito del reddito di lavoro autonomo, alla data di acquisizione dell'immobile oggetto di cessione, risultando irrilevanti le plusvalenze e minusvalenze realizzate su beni acquistati prima del 1° gennaio 2007.

Con riferimento al quesito proposto si precisa, pertanto, che l'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessione dell'immobile strumentale, acquistato dalla contribuente istante in data anteriore al 1° gennaio 2007, non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito professionale.

2) Per quanto concerne il trattamento da riservare ai canoni di leasing sostenuti dalla contribuente per effetto del contratto di locazione finanziaria stipulato si richiama la disposizione dettata dal comma 2 dell'articolo 54 del Tuir, come modificata dall'articolo 1, comma 334, dalla Legge finanziaria 2007. Tale disposizione stabilisce, in particolare, per i beni strumentali detenuti sulla base di un contratto di leasing, che la deduzione dei canoni è ammessa a

condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento stabilito per il bene specifico, con un minimo di otto anni e un massimo di quindici se il contratto di leasing ha per oggetto beni immobili.

L'applicazione delle disposizioni dettate dall'articolo 54 del Tuir in ordine alla deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria degli immobili strumentali per l'esercizio dell'attività professionale, risulta, tuttavia, limitata, per effetto della previsione dettata dall'articolo 1, comma 335, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, agli immobili acquistati nel periodo 1° gennaio 2007 - 31 dicembre 2009 e ai contratti di locazione finanziaria stipulati nel medesimo periodo.

Per i periodi d'imposta 2007, 2008 e 2009, inoltre, gli importi deducibili sono ridotti a un terzo.

Anche il trattamento fiscale applicabile ai canoni di leasing sostenuti per il godimento di un immobile strumentale risulta quindi diversificato in ragione del periodo d'imposta in cui il contratto di leasing è stato stipulato.

Se, pertanto,

- il contratto di leasing oggetto della presente istanza di interpello è stato stipulato entro il 31 dicembre 2009, risultano deducibili (nel limite di un terzo per il periodo d'imposta 2009) i canoni di locazione finanziaria sostenuti dalla contribuente a condizione che il contratto stipulato rispetti i limiti temporali dettati dall'articolo 54, comma 2, del Tuir;

- il contratto di leasing viene, invece, stipulato in data successiva al 31 dicembre 2009 risulteranno irrilevanti, ai fini della determinazione del reddito, i canoni di locazione finanziaria sostenuti.

Con riferimento a tale ultima ipotesi, si fa altresì, presente che l'articolo 54, comma 2, del Tuir nella formulazione vigente fino al 1° gennaio 2007, consentiva, per i beni immobili strumentali utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria, la deducibilità della rendita catastale. Tale deduzione non è stata tuttavia riproposta nella vigente formulazione dell'articolo 54 del Tuir e pertanto, per i contratti di leasing stipulati a partire dal 1° gennaio 2010, la

rendita catastale dell'immobile non potrà essere portata in deduzione nella determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Si precisa, infine, che il parere reso attiene alla corretta interpretazione di disposizioni tributarie, fermo restando, che i comportamenti degli operatori economici possono essere sindacati, in sede di controllo, dall'amministrazione finanziaria qualora emergano profili di uso strumentale o improprio di forme contrattuali.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.