

IMPOSTE DIRETTEdi **LUCIANO SORGATO****Incoerenze impositive degli immobili nel reddito d'impresa e autonomo**

Allo stato attuale, permangono ancora palesi incongruenze, sia in ordine ai criteri di qualificazione della natura strumentale degli immobili, sia in ordine alla rilevanza impositiva delle plusvalenze derivanti da atti di autoconsumo o di destinazione a scopi estranei all'attività.

Alla catalogazione degli immobili come strumentali provvede legislativamente, come noto, l'art. 43, c. 1 del Tuir, che raccorda la mancanza di autonomia impositiva degli immobili a **2 criteri diversi**: regime di appartenenza al compendio patrimoniale d'impresa per gli immobili commerciali; natura di beni strumentali per gli immobili impiegati nell'esercizio di arti e professioni. L'art. 43, c. 2 del Tuir completa la cornice normativa con la nota precisazione che: *"Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi a **imprese commerciali** che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato, salvo quanto disposto dall'art. 65, c. 1 (il quale perimetra i beni relativi impresa)".* In ordine alla fiscalità degli immobili strumentali nei 2 diversi regimi, d'impresa e di reddito di lavoro autonomo, è rilevante considerare anche l'art. 65 del Tuir che testualmente dispone: *"Gli immobili di cui all'art. 43, c. 2, si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario; per i soggetti indicati nell'art. 66 (Imprese minori), tale indicazione può essere effettuata nel **registro dei beni ammortizzabili** ovvero secondo le modalità di cui all'art. 13 D.P.R. 7.12.2001, n. 435 e dall'art. 2, c. 1, D.P.R. 21.12.1996, n. 696".*

Dal complessivo quadro normativo esposto deriva agevolmente che, mentre nel reddito di lavoro autonomo l'immobile non genera autonomamente reddito fondiario alla sola condizione che presti **esclusivo ausilio strumentale** nell'esercizio della professione, nel regime d'impresa, prima ancora della condizione di esclusiva sinergia funzionale prestata dall'immobile nell'operatività d'impresa, è la condotta contabile di tipo concludente a rilevare, avendo il legislatore fatto derivare dal comportamento contabile la connotazione fiscale dell'immobile come bene d'impresa.

Specificamente nel regime d'impresa, senza le precise indicazioni scritturali nei libri e registri indicati dall'art. 65 del Tuir, l'immobile, anche se esclusivamente partecipa del processo produttivo, deve essere considerato appartenente alla **sfera personale dell'imprenditore** e produttivo di autonomo reddito fondiario, mentre nel reddito di lavoro autonomo manca del tutto la condizione contabile rimessa alla decisione dell'artista/professionista, per cui l'immobile viene attratto, senza opzioni alternative, al regime fiscale del reddito di lavoro autonomo per il solo fatto che riversa ogni suo ausilio d'impiego nell'esercizio dell'arte o della professione.

Si tratta di un'asimmetria con evidenti ripercussioni fiscali. Nel regime d'impresa, una volta perseguita la trasparenza contabile dell'art. 65 del Tuir, l'immobile, anche se compromette il suo esclusivo raccordo strumentale con i bisogni operativi dell'impresa, rimane comunque fiscalmente **bene d'impresa** (salvo, peraltro, che non conservi la qualifica di immobile strumentale per natura in forza delle sue specifiche prerogative strutturali ed amministrative), senza, quindi, generare la fattispecie imponible della plusvalenza da estromissione del patrimonio d'impresa (modificando solo la sua collocazione disciplinare, ricongiunta legislativamente all'art. 90 del Tuir).

Nel reddito di lavoro autonomo, invece, l'eventuale **sopravvenuto diverso impiego**, anche solo promiscuo, dell'immobile, lo espelle da ogni appartenenza al reddito di lavoro autonomo, con l'insorgenza della conseguente **plusvalenza da estromissione** ai sensi dell'art. 54, c. 1-bis, lett. c) del Tuir. Nel regime fiscale del reddito di lavoro autonomo, infatti, non rendendosi possibile rinvenire (a differenza del regime d'impresa) uno specifico compendio patrimoniale catalogabile legislativamente come patrimonio professionale del lavoratore autonomo, qualora l'immobile cessi la condizione di plenaria complementarietà funzionale con il solo esercizio dell'arte o professione, perde, ai sensi dell'esposto art. 43 del Tuir, la catalogazione di bene strumentale per la professione e ripristina l'ordinario e autonomo **regime fiscale fondiario**. Tale espulsione dal reddito di lavoro autonomo innesca di conseguenza la plusvalenza per destinazione dell'immobile a finalità estranee alla professione. Nel reddito di lavoro autonomo, infatti, non esiste, come invece legiferato nel reddito d'impresa, una disposizione ricalcante l'alternativo governo legislativo, sempre in regime d'impresa, degli immobili non più connotabili come beni strumentali (art. 90 del Tuir).

Appare, quindi, chiara la rilevante deviazione fiscale tra regime impositivo degli immobili strumentali nel reddito di lavoro autonomo e immobili strumentali nel reddito d'impresa. In quest'ultimo è **l'iniziale condotta contabile** a