



CIRCOLARE N. 1/IR DEL 12 MAGGIO 2008

LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO
DERIVANTE DALL'ESERCIZIO ABITUALE DI ARTI E PROFESSIONI
DOPO LE MODIFICHE DEL D.L. N. 223/2006 E DELLA L. N. 296/2006

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Plusvalenze e minusvalenze. – 3. Ammortamenti e canoni di *leasing* relativi ad immobili. – 4. Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione relative a beni immobili. – 5. Spese relative a mezzi di trasporto. – 6. Spese relative a servizi di telefonia. – 7. Cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività. – 8. Rimborsi spese e spese di vitto e alloggio anticipate dal committente.



1. Premessa

Nell'ultimo biennio si è assistito ad un profondo mutamento della disciplina contenuta nell'art. 54 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi, di seguito TUIR) relativa alla determinazione del reddito derivante dall'esercizio abituale di arti e professioni.

L'azione del legislatore è stata diretta, prevalentemente, all'attenuazione delle divergenze tra tale disciplina e le regole di determinazione del reddito di impresa, interessando, in particolare, il regime dei beni strumentali, attraverso l'introduzione della rilevanza fiscale di plusvalenze e minusvalenze e, relativamente agli immobili, il riconoscimento della deducibilità di quote di ammortamento e canoni di *leasing* (con norma, peraltro, non ancora a regime), nonché la modifica dei criteri di deduzione delle spese di manutenzione, ristrutturazione e ammodernamento relative agli stessi.

Completano il quadro delle più recenti modifiche normative, l'inclusione nei redditi di lavoro autonomo dei proventi derivanti dalla cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale, le nuove disposizioni in materia di spese relative ai mezzi di trasporto e ai servizi di telefonia, nonché la particolare disciplina delle spese di vitto e alloggio anticipate dal committente per conto del professionista.

La trasposizione nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo di norme espressamente concepite per le imprese, tuttavia, non sempre è stata operata con gli opportuni adattamenti alle specificità degli esercenti arti e professioni. Ne è derivato un quadro normativo estremamente complesso che richiede, in più di un'occasione, un notevole sforzo interpretativo da parte degli operatori al fine di individuare il trattamento fiscale applicabile nelle singole fattispecie.

Come si avrà modo di illustrare nel prosieguo, le incertezze applicative derivanti dalla nuova disciplina sono così numerose che rendono quanto mai auspicabile un'attenta rimeditazione dell'intera materia da parte del legislatore, con scelte che tengano conto della mancanza nel Capo V del Titolo I del TUIR (redditi di lavoro autonomo) di una disciplina articolata come quella prevista per i redditi di impresa e delle concrete modalità di svolgimento dell'attività, prevalentemente fondata sull'apporto personale del lavoratore autonomo.

2. Plusvalenze e minusvalenze

Nell'ambito della manovra di avvicinamento delle regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo a quelle previste per il reddito di impresa, il legislatore è intervenuto, in primo luogo, ad ampliare la tipologia dei componenti reddituali rilevanti fiscalmente, includendovi le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione.

La disciplina attualmente in vigore è frutto di un duplice intervento normativo attuato dapprima con il D.L. n. 223/2006 (art. 36, comma 29, lettera a), numero 1), del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248) e poi con la legge finanziaria per il 2007 (art. 1, comma 334, lettere a) e b), della L. 27 dicembre 2006, n. 296).

Per effetto del nuovo comma 1-*bis* dell'art. 54 del TUIR, le plusvalenze dei beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo se:

- a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;



- b) sono realizzate mediante risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni;
- c) i beni sono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'esercizio dell'attività di lavoro autonomo.

Le minusvalenze relative ai medesimi beni, ai sensi del successivo comma 1-bis.1, sono invece deducibili solo se realizzate in corrispondenza delle fattispecie di cui alle precedenti lettere a) e b)¹.

L'assetto normativo qui richiamato è quello derivante dalle modifiche apportate in materia dalla legge finanziaria per il 2007.

Occorre tuttavia precisare che il D.L. n. 223/2006 aveva inizialmente, da una parte, espressamente escluso da detta disciplina gli immobili, oltreché i già citati oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, e, dall'altra, riconosciuto la rilevanza delle minusvalenze non realizzate².

La principale questione interpretativa sorta in relazione alla disciplina in materia di plus/minusvalenze attiene alla sua decorrenza, mancando, in entrambe le occasioni in cui il legislatore è intervenuto, una specifica disposizione sul punto.

Con riferimento agli immobili, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto 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. A tali disposizioni, in aderenza ai principi di tutela dell'affidamento dei contribuenti e di certezza dei rapporti giuridici, deve essere riconosciuta efficacia innovativa”*³.

La medesima linea interpretativa è stata manifestata dall'Agenzia delle Entrate a proposito dei beni mobili, nel corso di una videoconferenza svoltasi il 19 maggio 2007.

Rispondendo a un quesito in ordine alla decorrenza delle disposizioni in materia di plus/minusvalenze mobiliari introdotta dal D.L. n. 223/2006, l'Agenzia delle Entrate ha confermato quanto già sostenuto per gli immobili strumentali, attribuendo, anche nella specie, rilevanza decisiva ai principi di tutela dell'affidamento dei contribuenti e di certezza dei rapporti giuridici.

Ne consegue che le nuove regole di cui al D.L. n. 223/2006⁴ trovano applicazione solamente se riferite a *“beni mobili acquisiti dal professionista in epoca successiva all'entrata in vigore della norma e, quindi, successivamente al 4 luglio 2006”*⁵.

¹ In sintonia con quanto attualmente previsto per i redditi di impresa, non rilevano dunque nella determinazione dei redditi di lavoro autonomo le minusvalenze derivanti dall'autoconsumo esterno o dalla destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività.

² Si tratta delle minusvalenze derivanti dall'autoconsumo esterno o dalla destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività.

³ Cfr. la risposta resa dal sottosegretario Lettieri il 21 febbraio 2007 all'interrogazione a risposta immediata al Ministro dell'economia e delle finanze n. 5-00752 presentata in Commissione Finanze della Camera dei Deputati nella seduta n. 112 del 20 febbraio 2007.

⁴ Entrato in vigore il 4 luglio 2006.



L'interpretazione in parola appare pregevole in quanto valorizza l'aspetto sostanziale della modifica normativa, rintracciabile, come sottolineato dalla stessa Agenzia delle Entrate, nell'introduzione *ex novo* di un presupposto impositivo precedentemente irrilevante per gli esercenti arti o professioni^{6 7}.

⁵ Si segnala che interpretata letteralmente, la risposta dell'Agenzia delle Entrate lascia intendere che sarebbero rilevanti fiscalmente le plus/minusvalenze realizzate a partire dal 5 luglio 2006 e non dal giorno 4 (data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006).

Per quanto concerne le minusvalenze da autoconsumo o da destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività di beni mobili strumentali, le stesse rilevano soltanto se intervenute dal 4 luglio 2006, relativamente a beni acquistati dalla medesima data. Alla luce del principio di affidamento sopra richiamato, dette minusvalenze dovrebbero essere deducibili anche se derivano da atti posti in essere successivamente al 1° gennaio 2007, data di abrogazione della disposizione che attribuiva rilevanza alle stesse.

⁶ Si segnala che una parte della dottrina ha prospettato una diversa soluzione interpretativa, secondo cui la circostanza che gli immobili siano stati inclusi nel novero dei beni strumentali suscettibili di produrre plus/minusvalenza, a far data dal 1° gennaio 2007, sarebbe sintomatica della volontà del legislatore di qualificare come tali i soli beni il cui costo di acquisizione sia stato riconosciuto fiscalmente all'atto della loro immissione nel regime del reddito di lavoro autonomo. Ed infatti, soltanto a partire dalla predetta data, è stato rimosso il divieto di portare in deduzione nell'ambito di detta categoria reddituale le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* relativi agli immobili destinati ad un utilizzo esclusivamente strumentale all'attività (sul punto, si rinvia al successivo paragrafo 3).

Ricostruendo in tal modo l'ambito oggettivo di applicazione della disciplina in materia, le plus/minusvalenze rileverebbero fiscalmente fintanto che i beni da cui le stesse promanano risultino ammortizzabili.

Considerata la diversa entrata in vigore dei provvedimenti normativi che hanno introdotto la rilevanza fiscale di plusvalenze e minusvalenze per i beni mobili e immobili, si sono dunque ritenute rilevanti fiscalmente le plus/minusvalenze originate da presupposti impositivi verificatisi dal 4 luglio 2006, per i beni mobili, e dal 1° gennaio 2007, per gli immobili, a prescindere, in entrambi i casi, dalla data della loro acquisizione.

In tale prospettiva, i beni mobili, in quanto considerati ammortizzabili anche prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 223/2006, assumerebbero rilievo anche se acquistati in epoca precedente al 4 luglio 2006; gli immobili, invece, soltanto se acquistati nel triennio 2007-2009 ovvero fino al 14 giugno 1990 (per gli immobili strumentali acquisiti, anche mediante contratti di locazione finanziaria, fino a tale data continuano infatti, ancora oggi, ad essere deducibili nell'ambito del reddito di lavoro autonomo le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* corrispondenti. Per maggiori approfondimenti sul punto, si rinvia al successivo paragrafo 3).

⁷ Con riferimento alla questione della decorrenza della disciplina in materia di plusvalenze e minusvalenze relative a beni mobili strumentali, valorizzando il principio di unitarietà del periodo d'imposta, spesso richiamato dall'Amministrazione finanziaria in ambito IRPEF, principio in base al quale le regole di determinazione della base imponibile nell'ambito del periodo devono essere omogenee (si veda, al riguardo, la circolare n. 129/E del 27 giugno 2000 che richiama un parere conforme del Consiglio di Stato n. 1084/202/96 del 19 aprile 1996, la circolare n. 17/E del 15 febbraio 2001 e, da ultimo, la circolare n. 34/E del 4 aprile 2008), si potrebbe altresì sostenere la rilevanza delle plus/minusvalenze già dal 1° gennaio 2006. Tuttavia, con tale ricostruzione verrebbero riconosciuti effetti fiscali anche ad atti posti in essere anteriormente alla data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006, con violazione dunque del principio di affidamento del contribuente.

Combinando il principio di unitarietà del periodo d'imposta con quello di affidamento, si potrebbe invece sostenere la rilevanza delle sole plusvalenze e minusvalenze realizzate a partire dal 1° gennaio 2007 su beni mobili acquistati dalla medesima data. Tale impostazione potrebbe essere ulteriormente corroborata dalla constatazione che, ai sensi dell'art. 3, comma 1, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), "*relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono*". Premesso che esula dalle finalità del presente documento approfondire la questione, appare utile ricordare che, secondo alcune sentenze dei giudici di legittimità, le



Meriterebbe una riflessione l'opportunità che siffatto orientamento, in considerazione dei superiori principi di civiltà giuridica che animano lo stesso, possa trovare accoglimento in presenza non solo di disposizioni rivolte ad introdurre nuovi presupposti impositivi, ma anche di disposizioni destinate a modificare le modalità di concorso alla formazione del reddito imponibile di componenti reddituali relativi ai beni strumentali già fiscalmente rilevanti⁸.

Resta inteso che sono da considerare rilevanti tutte le cessioni, i risarcimenti e le destinazioni a finalità estranee intervenute a partire dal 4 luglio 2006, per i beni mobili, e dal 1° gennaio 2007, per gli immobili, restando ininfluenti a tali fini i presupposti impositivi verificatisi precedentemente, quand'anche abbiano dato luogo ad incassi o pagamenti in vigenza delle nuove norme.

Per quanto concerne le modalità di determinazione dei componenti reddituali in oggetto, esse ricalcano quelle proprie dei redditi di impresa. La plusvalenza o la minusvalenza, ai sensi del comma 1-ter dell'art. 54 del TUIR, risulta, infatti, dalla differenza (positiva o negativa) tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ammortizzato⁹, ovvero, in assenza di corrispettivo, dalla differenza tra il valore normale¹⁰ del bene e il medesimo costo non ammortizzato.

Riguardo ai beni il cui costo non sia integralmente deducibile, l'Agenzia delle Entrate¹¹, andando oltre il dato letterale della disposizione in esame, ha ritenuto che le plusvalenze e le minusvalenze concorrono alla formazione del reddito nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato¹².

norme dello Statuto dei diritti del contribuente possono essere espressione di principi anche di rango costituzionale, quali il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino (si veda, *inter alia*, la Cass. n. 21513 del 6 ottobre 2006). Ove si consolidasse tale orientamento anche con riferimento al citato art. 3, comma 1, vi sarebbe un ulteriore elemento a supporto della tesi che fa decorrere la nuova disposizione a partire dall'1 gennaio 2007. Occorre tuttavia segnalare che, ad avviso della Corte costituzionale (ord. n. 428 del 19 dicembre 2006), non sussiste alcun principio di irretroattività della legge tributaria fondato sull'art. 23 della Costituzione, né ha rango costituzionale l'art. 3, comma 1, della L. n. 212/2000 che, pertanto, può essere superato da una disposizione, avente pari rilevanza normativa, quale l'art. 36, comma 29, lettera a), n. 1, del D.L. n. 223/2006 in rassegna.

⁸ Si pensi alla modifica delle percentuali di rilevanza fiscale delle quote di ammortamento o dei criteri di deduzione di altre spese a carattere pluriennale.

⁹ Con riferimento agli immobili strumentali, il costo non ammortizzato deve intendersi comprensivo della quota fiscalmente riferibile al terreno non dedotta sotto forma di quote di ammortamento, per effetto del rinvio, operato dal comma 2 dell'art. 54 del TUIR, all'applicabilità delle disposizioni di cui all'art. 36, commi 7 e 7-bis, del D.L. n. 223/2006 (sul punto, cfr. *infra* paragrafo 3). In tal senso, si è pronunciata anche l'Agenzia delle Entrate con circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, paragrafo 9.5. Per quanto concerne gli immobili acquisiti tramite contratti di locazione finanziaria e successivamente riscattati, resta da chiarire se la quota capitale dei canoni di *leasing* fiscalmente riferibile al terreno e non dedotta ai sensi della richiamata normativa, debba essere computata ad incremento del prezzo di riscatto e, nell'affermativa, se tale quota sia da ammortizzare in base alle nuove regole o, come si ritiene, assuma rilevanza esclusivamente in sede di eventuale estromissione dall'attività del bene riscattato.

¹⁰ Determinato ai sensi dell'art. 9, comma 3, del TUIR.

¹¹ Cfr. circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, paragrafo 38.

¹² Sulla falsariga di quanto espressamente stabilito ai fini della determinazione del reddito d'impresa nell'art. 164, comma 2, del TUIR, con riferimento ai mezzi di trasporto a motore.



L'interpretazione, sotto il profilo sistematico, è sicuramente da condividere, in quanto così come l'ammortamento del bene strumentale, in costanza di possesso, rileva fiscalmente soltanto in misura parziale, è corretto, in applicazione di un criterio di omogeneità di trattamento¹³, che anche il componente di reddito che si origina all'atto del venir meno del suo utilizzo strumentale rilevi nella medesima proporzione¹⁴.

In ordine al criterio di imputazione temporale delle plusvalenze e delle minusvalenze, l'art. 54 del TUIR non contempla alcuna deroga al generale principio di rilevanza per cassa dei componenti di reddito. Plusvalenze e minusvalenze concorrono, pertanto, alla formazione del reddito nell'anno in cui il corrispettivo o l'indennità sono percepiti¹⁵.

Non si ritiene dunque possibile estendere al lavoro autonomo la facoltà già prevista a favore delle imprese¹⁶ di rateizzare, in quote costanti, fino ad un massimo di cinque periodi d'imposta, la tassazione delle plusvalenze realizzate¹⁷. Ed infatti, trattandosi in tal caso di derogare all'ordinario criterio di imputazione temporale dei componenti reddituali, si rende necessaria una disposizione espressa che, per il lavoro autonomo, manca¹⁸.

È, tuttavia, auspicabile che il legislatore intervenga, quanto prima, a colmare detta lacuna normativa, giustificandosi la facoltà di rateizzare la tassazione delle plusvalenze con la necessità di evitare che proventi maturati, generalmente, in un arco temporale piuttosto ampio, ma percepiti in un unico periodo d'imposta, risultino penalizzati dalla progressività delle aliquote dell'IRPEF.

Come è agevole constatare, tale giustificazione prescinde dal principio di imputazione temporale (per cassa o competenza) proprio della singola categoria reddituale, ed infatti il frazionamento della plusvalenza viene riconosciuto nell'ambito del reddito d'impresa anche nel caso in cui il corrispettivo da cui la stessa promana sia stato percepito contestualmente al realizzo della plusvalenza stessa e, dunque, vi sia coincidenza tra periodo in

¹³ Che si ritiene valido per tutte le fattispecie suscettibili di produrre plusvalenze o minusvalenze.

¹⁴ Lo stesso principio dovrebbe valere anche per i beni, a parziale deducibilità del costo, acquisiti tramite contratti di locazione finanziaria e successivamente riscattati e ceduti. In tal caso, al fine di garantire una parità di trattamento tra tale fattispecie e quella dell'acquisto in proprietà e successiva cessione, si ritiene che, nell'impostare il rapporto per verificare il *quantum* della plus/minusvalenza fiscalmente rilevante, sia corretto considerare, tra gli importi dedotti, anche quelli relativi ai canoni di *leasing*, oltre che le quote di ammortamento calcolate sul valore di riscatto. Sul punto, è auspicabile una conferma ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria, tenendo presente che in più occasioni è stata affermata la tendenziale equivalenza tra l'acquisto diretto e l'acquisto tramite contratto di *leasing* (cfr., tra le altre, le risoluzioni: n. 19/E del 23 febbraio 2004; n. 69/E del 10 maggio 2004; n. 27/E del 25 febbraio 2005, relative al trattamento fiscale, nell'ambito dei redditi di impresa, dell'acquisizione tramite *leasing*, rispettivamente, di terreni, partecipazioni societarie e marchi. Da ultimo, si veda la risoluzione n. 379/E del 17 dicembre 2007, in tema di rateizzazione delle plusvalenze relative a beni riscattati da contratti di locazione finanziaria e successivamente ceduti).

¹⁵ Tuttavia, per le plusvalenze da autoconsumo o da destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività, mancando la percezione del corrispettivo o dell'indennizzo, dovrà evidentemente farsi riferimento al principio di competenza. Lo stesso dicasi per le minusvalenze derivanti da atti di autoconsumo o di destinazione a finalità estranee di beni mobili strumentali, posti in essere dal 4 luglio 2006 relativi a beni acquistati da tale data fino al 31 dicembre 2006 (sul punto, cfr. la precedente nota 5).

¹⁶ Cfr. art. 86, comma 4, del TUIR.

¹⁷ Il riferimento è alle fattispecie di realizzo mediante cessione a titolo oneroso o risarcimento di beni posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 86 del TUIR.

¹⁸ In senso conforme la citata circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 2006.



cui quest'ultima ordinariamente concorre alla formazione del reddito e periodo in cui il corrispettivo viene materialmente percepito¹⁹.

Per quanto concerne le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni ad uso promiscuo, occorre distinguere a seconda che si tratti di beni mobili ovvero beni immobili.

In relazione a questi ultimi, si rileva che, ai sensi dell'art. 43, comma 2, del TUIR, *“si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione”*. La destinazione ad uso promiscuo dell'immobile è dunque inidonea a far assumere allo stesso la natura di bene strumentale. Atteso che le plusvalenze e le minusvalenze richiamate dall'art. 54 del TUIR sono quelle relative ai soli *“beni strumentali”*, è da escludere che eventuali atti realizzativi o di autoconsumo relativi ad immobili ad uso promiscuo possano rilevare ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Tanto premesso, trattandosi di immobili non strumentali, occorre valutare l'eventuale applicabilità al caso di specie dell'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR.

Anche ammettendo che le plusvalenze su tali immobili possano considerarsi come non conseguite nell'esercizio di arti e professioni e pertanto riconducibili ai redditi diversi, appare piuttosto remota la loro tassabilità, ai sensi della citata lettera b), pur nell'ipotesi di rivendita nel quinquennio dalla data di acquisto dell'immobile. Ciò in quanto sono espressamente escluse dall'ambito applicativo della norma le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Dal momento che l'uso promiscuo, nella generalità delle circostanze, si sostanzia nell'utilizzo dell'immobile oltre che per l'attività esercitata anche per esigenze abitative e che, ai fini della predetta esclusione, la norma non richiede che la destinazione ad uso abitativo dell'immobile sia esclusiva, si può concludere che potrebbero rientrare nell'ambito applicativo della lettera b) dell'art. 67 del TUIR solo quelle rare ipotesi in cui le finalità extra lavorative non siano riconducibili all'uso abitativo da parte del lavoratore autonomo o dei suoi familiari²⁰ e sempre che la cessione avvenga nel quinquennio dall'acquisto.

Venendo alla disciplina dei beni mobili ad uso promiscuo, il comma 3 dell'art. 54 del TUIR, dal momento che consente la deducibilità delle quote di ammortamento nella misura del 50 per cento, sembra implicitamente escludere la non strumentalità di detti beni, con conseguente rilevanza delle plus/minusvalenze nella stessa misura. Tale conclusione parrebbe confermata dalla mancanza, per i beni mobili, di una norma analoga a quella prevista per gli immobili dall'art. 43, comma 2, del TUIR che, come sopra riportato, fa dipendere la strumentalità dal fatto che l'utilizzo sia esclusivo. Ulteriore elemento a sostegno di tale ricostruzione sembra rinvenibile altresì nell'assenza di una norma del tipo di quella prevista per le imprese individuali dall'art. 65 del TUIR che definisca espressamente, per i redditi di lavoro autonomo, quali siano i beni da considerare *“relativi”* all'attività.

¹⁹ Ciò dimostra che la *ratio* giustificativa della rateizzazione della tassazione della plusvalenza non risiede nell'obiettivo di *“ristorare”* l'imprenditore della penalizzazione, sotto il profilo finanziario, che altrimenti gli deriverebbe dalla percezione del corrispettivo in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello in cui la plusvalenza concorre a formare il suo reddito.

²⁰ Si pensi, ad esempio, ad un immobile adibito promiscuamente all'esercizio dell'attività in quanto parzialmente locato a terzi.



Quest'ultima problematica offre lo spunto per una considerazione che riguarda, invece, gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio di arti o professioni, per i quali è estremamente difficile sostenere che gli stessi possano essere "volontariamente" esclusi dal novero dei beni strumentali all'attività di lavoro autonomo. Tanto, per effetto della chiara formulazione letterale dell'art. 43, comma 2, del TUIR che fa dipendere la strumentalità dell'immobile da un dato di fatto rappresentato dall'utilizzo o meno del bene per fini legati esclusivamente all'attività esercitata.

Tale circostanza comporta che gli atti realizzativi aventi ad oggetto gli immobili strumentali acquistati nel triennio 2007-2009 risultano sempre fiscalmente rilevanti, senza possibilità da parte del lavoratore autonomo di sottrarli ad imposizione.

Ciò risulta, sotto un profilo sistematico, in palese contrasto con la disciplina prevista per l'imprenditore individuale il quale, ai sensi dell'art. 65, comma 1, del TUIR, considera relativi all'impresa solo gli immobili "*indicati nell'inventario*", con l'opportunità dunque di scegliere se gli immobili effettivamente destinati all'attività debbano concorrere o meno alla determinazione del reddito d'impresa²¹.

Elementari ragioni di parità di trattamento inducono ad auspicare che, sul punto, il legislatore intervenga, quanto prima, per estendere agli esercenti arti e professioni la disciplina già prevista per gli imprenditori individuali.

3. Ammortamenti e canoni di *leasing* relativi ad immobili

Come anticipato in premessa, la legge finanziaria per il 2007 ha profondamente modificato il trattamento fiscale riservato ai costi di acquisizione degli immobili nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo.

Per quanto concerne gli immobili utilizzati esclusivamente per fini strumentali, il comma 2 dell'art. 54 del TUIR²² riconosce nuovamente, a distanza di oltre sedici anni²³, il diritto di dedurre quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti tabellari stabiliti nel decreto ministeriale 31 dicembre 1988, nonché di dedurre, per gli immobili detenuti in *leasing*, i corrispondenti canoni maturati nel periodo d'imposta, a condizione che la durata contrattuale non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con il predetto decreto ministeriale "*e comunque con un minimo di otto anni ed un massimo di quindici*" anni.

Il legislatore ha, tuttavia, limitato l'efficacia della nuova disciplina agli immobili acquisiti, anche mediante contratti di locazione finanziaria, nel periodo dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009, stabilendo, tra l'altro, la

²¹ Per completezza di trattazione si segnala che la Corte di cassazione (cfr. sent. 20 ottobre 2006, n. 22587) ha ritenuto comunque strumentali gli immobili utilizzati dall'imprenditore individuale esclusivamente e direttamente per l'esercizio dell'attività, anche se non iscritti nell'inventario o altro registro equivalente. Trattasi di pronuncia rimasta isolata, difficilmente giustificabile sulla base del tenore letterale dell'art. 65, comma 1, del TUIR.

²² Come modificato dal comma 334, lettera c), dell'articolo unico della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007).

²³ Si ricorda che anteriormente all'entrata in vigore delle modifiche normative in esame, le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* relativi agli immobili strumentali degli esercenti arti e professioni erano deducibili solo se relativi ad immobili acquisiti fino al 14 giugno 1990.



riduzione ad un terzo degli importi deducibili in detto triennio, dopodiché la deduzione potrà essere computata in misura integrale²⁴.

Trattasi di limitazioni dovute evidentemente a contingenti esigenze di gettito che il legislatore sembra intenzionato ad eliminare, considerata la collocazione delle disposizioni recanti il diritto alla deduzione all'interno del Testo unico delle imposte sui redditi, senza alcuna limitazione di ordine temporale.

Per effetto di tali novità, emerge un'articolata stratificazione delle regole che nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo presiedono alla deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* relativi agli immobili strumentali.

Per quanto concerne gli ammortamenti, il loro trattamento fiscale dipende dalla data in cui gli immobili ad essi relativi sono stati acquistati o costruiti.

Con riferimento agli immobili acquistati o costruiti fino al 14 giugno 1990, restano deducibili le quote di ammortamento maturate a partire dal 1985²⁵. Per quelli acquistati o costruiti dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006, la deduzione delle quote di ammortamento è invece inibita²⁶. Relativamente agli immobili acquistati o costruiti nel triennio 2007-2009, le quote di ammortamento risultano nuovamente deducibili, seppur, come già evidenziato, in misura ridotta ad un terzo in tale triennio. Per quelli che saranno invece acquistati o costruiti a partire dal 1° gennaio 2010, in mancanza di ulteriori modifiche, le quote di ammortamento torneranno ad essere irrilevanti fiscalmente.

Per quanto concerne i canoni di *leasing*, al fine di distinguere il regime fiscale loro applicabile, occorre tener conto della data di stipulazione del contratto che li ha originati.

Con riferimento ai contratti stipulati fino al 1° marzo 1989, i canoni sono deducibili in misura integrale nell'anno di pagamento (principio di cassa), indipendentemente dal periodo di durata del contratto. Per i contratti stipulati dal 2 marzo 1989 al 14 giugno 1990, i canoni restano deducibili, ma nell'anno di loro maturazione (principio di competenza) e a condizione che il contratto abbia una durata non inferiore a otto

²⁴ Cfr. comma 335, art. 1 della L. n. 296/2006.

²⁵ Si ricorda, infatti, che la deducibilità di ammortamenti e canoni di *leasing* relativi agli immobili strumentali dei lavoratori autonomi è stata espressamente prevista dall'art. 3, comma 1, lettera c), del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito con modificazioni, dalla L. 17 febbraio 1985, n. 17. Nelle istruzioni per la compilazione del modello UNICO PF 2008 si precisa che per gli immobili acquistati o costruiti prima del 1° gennaio 1985, ai fini del computo del periodo di ammortamento, si deve aver riguardo alla data dell'acquisto o della costruzione, tenuto conto che non sono deducibili le quote annuali di ammortamento maturate prima del 1° gennaio 1985. Riguardo ai coefficienti di ammortamento applicabili, per i beni acquistati fino al 31 dicembre 1988, occorre riferirsi al D.M. 29 ottobre 1974, mentre per quelli acquistati dal 1° gennaio 1989, bisogna avere riguardo al D.M. 31 dicembre 1988.

²⁶ Cfr. l'art. 1, comma 1, lettera g), del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 giugno 1990, n. 165, nonché, per la decorrenza, il successivo art. 14, comma 2, ultimo periodo. Per gli immobili in proprietà, fino al 1992, è stata tuttavia riconosciuta la deducibilità della corrispondente rendita catastale, poi venuta meno per effetto dell'art. 14, comma 3, lettera a), della L. 24 dicembre 1993, n. 537 (per la decorrenza, v. comma 7, dell'articolo citato), sulla base della considerazione che l'immobile utilizzato a fini esclusivamente strumentali era (ed è) comunque improduttivo di reddito fondiario (cfr. l'art. 40, comma 2, del TUIR all'epoca vigente, ora trasfuso nell'art. 43).



anni²⁷. Relativamente ai contratti stipulati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006²⁸, la deduzione dei canoni viene sostituita dalla deduzione di un importo pari alla rendita catastale, a prescindere dal periodo di durata del contratto. Per i contratti stipulati nel triennio 2007-2009, i canoni tornano ad essere deducibili, fermo restando la già riferita riduzione ad un terzo nel triennio considerato e il rispetto della suddetta condizione di durata minima contrattuale²⁹. Per i contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2010, in mancanza di ulteriori novità normative, resteranno indeducibili non solo i corrispondenti canoni, ma anche l'importo pari alla rendita catastale, sostitutivo, in precedenza, di tale deduzione.

Riguardo alle modalità con le quali deve essere operata la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* relativi agli immobili strumentali, il comma 2 dell'art. 54 del TUIR dispone espressamente l'applicabilità dei commi 7 e 7-bis dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006³⁰.

Ne consegue la necessità, anche in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo, di scorporare dal costo complessivamente sostenuto per l'acquisizione dell'immobile il valore dell'area su cui insiste il fabbricato e di quelle che ne costituiscono pertinenza, al fine di escludere la partecipazione di un corrispondente importo al processo di ammortamento o alla deduzione dei canoni di *leasing*³¹.

²⁷ V. l'art. 26, comma 6, lettera a), del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154 (per la decorrenza, cfr. art. 39 del D.L. n. 69/1989). A giustificazione di tale modifica normativa, la relazione ministeriale chiarisce che la nuova disciplina è volta a impedire un utilizzo elusivo dello strumento negoziale, evitando che il conduttore deduca il costo del bene in un tempo notevolmente inferiore rispetto a quello corrispondente al periodo di ammortamento previsto in caso di acquisizione diretta in proprietà dello stesso.

²⁸ Per il riferimento normativo, v. *supra* nota 26.

²⁹ In presenza di immobili ammortizzabili al 3 per cento annuo (coefficiente generalmente applicabile nell'ambito delle attività di lavoro autonomo), la metà del periodo di ammortamento tabellare è pari a 16 anni e 8 mesi che, essendo superiore al limite massimo di durata prevista dalla legge (15 anni) entro cui è necessario rispettare la regola della metà del periodo di ammortamento quale durata minima contrattuale, fa scattare la regola alternativa che considera sufficiente, al fine di dedurre i canoni di *leasing*, che il contratto abbia una durata almeno pari a 15 anni. Si ricorda che l'analoga condizione di durata minima prevista per le imprese, in relazione ai contratti stipulati a decorrere dal 4 dicembre 2005 (cfr. l'art. 5-ter del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248), è stata, più recentemente, modificata dall'art. 1, comma 33, lettera n), n. 2, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008), con riferimento ai contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2008 (per la decorrenza, v. il successivo comma 34), per i quali è stato previsto un ulteriore prolungamento della durata minima contrattuale necessaria per poter dedurre i canoni di *leasing*. Ai sensi del nuovo comma 7 dell'art. 102 del TUIR, *“per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, la deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa se la durata del contratto non è, rispettivamente, inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni”*.

³⁰ Si tratta della disciplina introdotta, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006, con riferimento agli immobili strumentali delle imprese, al fine di rendere fiscalmente indeducibile l'ammortamento (e i canoni di *leasing*) delle aree occupate da costruzione o pertinentziali alle stesse.

³¹ Si rileva che il comma 2 dell'art. 54 del TUIR non richiama anche l'applicabilità del comma 8 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006, il quale fissa la decorrenza delle disposizioni previste dai precedenti commi 7 e 7-bis, estendendo l'obbligo di scorporare il valore delle aree agli immobili acquistati anche precedentemente al periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006. Aderendo ad un'interpretazione letterale, potrebbe dunque sostenersi che detto obbligo non sussista per gli immobili strumentali



Per gli immobili in proprietà, il valore da scorporare andrà determinato in misura pari al 20 per cento del costo complessivamente sostenuto per l'acquisto dell'immobile (comprensivo del valore dell'area)³², fatto salvo il caso – invero poco ricorrente nelle attività di lavoro autonomo – di aree autonomamente acquistate in precedenza, per le quali assume invece rilevanza il costo effettivamente sostenuto per la loro acquisizione.

Nelle ipotesi di acquisto congiunto, non si ritiene invece applicabile la percentuale forfetaria di scorporo del 30 per cento prevista per i fabbricati “industriali”, intendendosi per tali, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006, quelli destinati alla produzione o alla trasformazione di beni.

Il carattere “industriale” deve connotare, infatti, non solo il fabbricato in sé, ma anche l'attività cui lo stesso è destinato, il che porta ad escludere che i fabbricati strumentali per l'esercizio di arti e professioni possano considerarsi “industriali”, anche laddove il lavoratore autonomo svolga attività che si avvicinano più alla produzione o trasformazione di beni che alla prestazione di servizi³³.

In modo sostanzialmente analogo deve procedersi per i fabbricati strumentali in locazione finanziaria, avuto riguardo alla quota capitale dei corrispondenti canoni.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate³⁴, la quota capitale del canone è determinata facendo riferimento al costo sostenuto dalla società di *leasing*. Tale criterio ha evidentemente il pregio di non essere influenzato da valutazioni di carattere discrezionale da parte del contribuente, nonché di assicurare un trattamento fiscale equivalente tra acquisto in proprietà e tramite *leasing*, per cui si ritiene di condividere il parere dell'Agenzia.

Per quanto concerne invece il calcolo della quota capitale implicita nel canone di *leasing* maturato nell'esercizio, l'indicazione fornita dall'Agenzia³⁵ è quella di riferirsi all'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998 circa le modalità di determinazione, ai fini dell'IRAP, della quota indeducibile dei canoni di *leasing*, in quanto rappresentativa degli interessi dovuti alla società concedente.

Ai sensi di quest'ultima disposizione, la quota capitale del canone è pari all'importo risultante dal rapporto tra il costo sostenuto dalla società concedente³⁶ e il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria, moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta.

Al riguardo, si è dell'avviso che l'indicazione in parola vada interpretata come una facoltà di avvalersi di detto metodo semplificato, piuttosto che come un obbligo. Il riferimento è infatti a una disposizione emanata ai fini di un altro tributo che non può vincolare il contribuente qualora egli sia in grado di dimostrare, attraverso il

acquistati fino al 14 giugno 1990 ancora da ammortizzare al 2007. A supporto di tale interpretazione potrebbero essere invocate le considerazioni svolte dall'Agenzia delle Entrate in merito alla decorrenza della disciplina relativa alle plusvalenze e alle minusvalenze che valorizzano la tutela dell'affidamento del contribuente, qualora si ritenesse di estendere detta tutela anche alle norme che modificano i criteri di concorso alla formazione del reddito di componenti reddituali già rilevanti fiscalmente.

³² Per gli esercenti arti e professioni non risulta infatti applicabile il criterio alternativo, indicato nel comma 7 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006, costituito dall'eventuale maggior valore dell'area “*esposto in bilancio*”.

³³ Si pensi, ad esempio, ai fabbricati destinati dal pittore o dallo scultore alla produzione delle loro opere.

³⁴ Cfr. la circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007, paragrafo 7.6.

³⁵ V. nota precedente.

³⁶ Al netto del prezzo di riscatto, come precisato dalla circolare n. 1/E del 2007.



contratto e la documentazione in proprio possesso, l'effettivo importo della quota capitale implicita nel canone di *leasing* di competenza del periodo d'imposta.

Si consideri poi che, a partire dal 2008, le regole di determinazione della base imponibile IRAP prevedono, fra l'altro, l'indeducibilità degli interessi passivi "*desunti dal contratto*" di *leasing*³⁷.

Tale previsione comporta ai fini IRAP l'abrogazione implicita del citato D.M. 24 aprile 1998 per cui appare opportuno analizzare le questioni di diritto transitorio sui contratti di *leasing* in essere.

In tale prospettiva, tuttavia, non è da escludere che, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, il criterio di calcolo individuato dal predetto decreto ministeriale possa, in via interpretativa, essere considerato ancora valido, in quanto modalità alternativa, semplificata, di determinazione della quota degli interessi passivi impliciti nel canone.

Tale ricostruzione non sembra confutata dalla circostanza che, ai sensi dell'art. 102, comma 7, del TUIR, ai fini della deducibilità degli interessi passivi nel reddito d'impresa, la quota di interessi impliciti nei canoni di *leasing* debba essere "*desunta dal contratto*". È pur vero che l'art. 54, comma 2, del TUIR richiama espressamente, ai fini del calcolo degli importi deducibili, l'applicabilità dell'art. 36, commi 7 e 7-*bis*, del D.L. n. 223/2006, norma concepita per il reddito d'impresa, ma è altrettanto vero che in quest'ultima norma non vi è alcun riferimento ai criteri di calcolo degli interessi impliciti da scomputare ai fini della determinazione della quota di capitale dei canoni di *leasing*.

Tanto premesso, per i contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2008, in mancanza di esplicita previsione normativa, ai fini del conteggio degli interessi passivi impliciti nei canoni di competenza, potrebbe continuare ad avere rilevanza, in alternativa al dato contrattuale, il suddetto criterio semplificato.

Per i contratti in essere al 1° gennaio 2008, si è dell'avviso che le novità normative non possano incidere sui criteri di calcolo a suo tempo adottati. Ciò al fine di evitare indebiti benefici ovvero penalizzazioni a carico dei contribuenti dovuti al cambiamento delle modalità di calcolo degli interessi passivi.

Applicando il 20 per cento alla quota capitale, come sopra determinata, si ottiene la parte del canone imputabile al valore del terreno, non deducibile.

Per concludere sulla disciplina in materia di scorporo del valore della aree, non può farsi a meno di segnalare i forti dubbi circa la legittimità dell'equiparazione, operata dalla norma³⁸, delle ipotesi di acquisizione di un intero fabbricato (c.d. fabbricato "cielo-terra"), con quelle di acquisizione di singole unità immobiliari all'interno di un edificio di più vaste dimensioni³⁹.

Tale equiparazione, infatti, oltre ad essere poco giustificabile sotto il profilo del principio costituzionale di uguaglianza, tradisce anche le reali intenzioni alla base della nuova disciplina.

Nella relazione illustrativa al D.L. n. 223/2006 si legge che la disciplina in commento è stata emanata "*in aderenza con le indicazioni fornite al riguardo dai principi contabili nazionali ed internazionali*". Ebbene, è abbastanza agevole constatare che nella Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS)⁴⁰

³⁷ Cfr. l'art. 1, comma 50, della L. 24 dicembre 2007, n. 244.

³⁸ È confermata dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 1/E del 2007, cit., paragrafo 7.2.

³⁹ È il caso, ad esempio, della singola unità immobiliare adibita a studio professionale acquistata all'interno di un fabbricato.

⁴⁰ Guida 1, ottobre 2005, pag. 62.



redatta dall'OIC si ha cura di precisare che lo scorporo del valore del terreno deve avvenire soltanto in caso di fabbricati cielo-terra e non anche per gli acquisti di singoli appartamenti, in quanto, in quest'ultimo caso, *"l'impresa non possiede (anche) un terreno sottostante"*.

Oltre alle riferite peculiarità, l'art. 54 del TUIR non contiene un esplicito rinvio alla disciplina degli ammortamenti stabilita per le imprese dall'art. 102 del TUIR. Si ritiene, pertanto, che non siano applicabili in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo le disposizioni riguardanti l'inizio dell'ammortamento nell'esercizio di *"entrata in funzione"* dei beni, la riduzione alla metà della quota massima deducibile in tale esercizio, nonché gli ormai abrogati ammortamenti anticipati o accelerati⁴¹.

Per quanto concerne la data di inizio dell'ammortamento, occorre tuttavia segnalare che la mancanza di un riferimento nell'art. 54 del TUIR all'*"entrata in funzione"* non esclude l'esigenza di un'effettiva utilizzazione dell'immobile per fini strumentali, onde poter procedere alla deduzione delle relative quote di ammortamento. La conferma deriva dal comma 2 dell'art. 43 del TUIR che espressamente considera immobili strumentali per l'esercizio di arti o professioni soltanto quelli *"utilizzati esclusivamente"* a tal fine da parte del possessore, e non anche quelli al cui acquisto non ha fatto seguito un'effettiva destinazione all'esercizio dell'attività.

Con riferimento, invece, al coefficiente di ammortamento applicabile, si ritiene che non sussista alcun obbligo di riduzione dello stesso alla metà nel primo periodo, ma anche, d'altro canto, che non vi sia spazio per incrementarlo oltre la misura massima stabilita dall'apposito decreto ministeriale, a titolo di anticipazione o accelerazione dell'ammortamento.

Per quanto concerne gli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente, la legge finanziaria per il 2007 è intervenuta esclusivamente su quelli acquisiti in locazione finanziaria. Ai sensi del riformulato comma 3 dell'art. 54 del TUIR⁴², per tali immobili è ora deducibile *"un importo pari al 50 per cento del relativo canone"*, mentre per quelli in proprietà⁴³ resta confermata la deducibilità del 50 per cento della relativa rendita catastale⁴⁴.

Ne risulta una disciplina di dubbia coerenza sistematica, non essendo più assicurata la necessaria neutralità fiscale della scelta tra acquisizione dei beni in proprietà e in *leasing*, in contrasto anche con quanto affermato, più volte, dall'Agenzia delle Entrate⁴⁵.

Una riflessione a parte meritano gli interessi passivi relativi al finanziamento contratto per l'acquisizione degli immobili ad uso promiscuo.

Fermo restando che per gli immobili strumentali non si ravvisano ragioni che impediscano la deducibilità in misura integrale dei predetti oneri, come peraltro emerge chiaramente dalle istruzioni alla compilazione del rigo

⁴¹ Si ricorda, infatti, che anche nell'ambito dei redditi di impresa non è più ammessa, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la deduzione di importi a titolo di ammortamento anticipato o accelerato, per effetto dell'abrogazione del comma 3 dell'art. 102 del TUIR ad opera dell'art. 1, comma 33, lettera n), numero 1, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (per la decorrenza, cfr. il successivo comma 34).

⁴² Per la norma modificativa, cfr. l'art. 1, comma 334, lettera d), della L. 27 dicembre 2006, n. 296.

⁴³ Acquistati a partire dal 15 giugno 1990.

⁴⁴ Analogamente a quanto previsto, nella disciplina previgente, per gli immobili ad uso promiscuo in locazione finanziaria.

⁴⁵ Sul punto si veda la precedente nota 14.



RE13 del quadro RE del modello UNICO PF 2008, per gli immobili ad uso promiscuo detta conclusione non appare scontata.

In effetti, il comma 3 dell'art. 54 del TUIR si limita a prevedere la deducibilità nella misura del 50 per cento di una serie di oneri (spese per servizi e spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione non incrementative) relativi a tali immobili, tra i quali non sono ricompresi gli interessi passivi.

Non è chiaro, quindi, se tale omissione debba considerarsi indicativa della volontà di negare la deducibilità degli interessi ovvero di quella di riconoscere detta deducibilità, rinviando alle regole generali di determinazione del reddito di lavoro autonomo e, in particolare, al criterio di inerenza.

La tesi dell'indeducibilità non risulta convincente sul piano sistematico, soprattutto in considerazione del fatto che, nel caso del *leasing*, gli interessi passivi impliciti nel canone finiscono per essere deducibili nella misura del 50 per cento. Considerata la tendenziale equivalenza tra acquisto in proprietà e acquisto effettuato mediante contratto di locazione finanziaria, sembra corretto ritenere che anche per gli immobili ad uso promiscuo acquistati direttamente gli interessi passivi relativi al finanziamento siano deducibili nella stessa misura.

Non sembra ostare a tale ricostruzione la circostanza che per gli immobili di proprietà, con una scelta che è già stata criticata, il legislatore continui a prevedere la sola deducibilità del 50 per cento della rendita catastale. Infatti, come emerge dalla recente norma interpretativa recata dall'art. 1, comma 35, della L. 24 dicembre 2007, n. 244⁴⁶, la rilevanza dei criteri catastali non preclude la deducibilità degli interessi passivi relativi all'acquisto degli immobili. La circostanza che quest'ultimo effetto venga ribadito da una norma di natura interpretativa conferma che tale principio è connaturato nel sistema delle imposte sui redditi e non richiede una codificazione espressa.

Con riferimento alla decorrenza della nuova disciplina, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto applicabile ai canoni di *leasing* relativi agli immobili ad uso promiscuo la norma di cui al comma 335 dell'articolo unico della finanziaria 2007⁴⁷, ancorché la stessa si riferisca espressamente ai soli immobili strumentali⁴⁸.

Ne consegue che risultano deducibili nella misura del 50 per cento soltanto i canoni relativi ai contratti stipulati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009. Naturale corollario di tale interpretazione è l'obbligo di ridurre ad un terzo gli importi deducibili in detto triennio, ancorché il punto non trovi esplicita conferma nel chiarimento dell'Agenzia.

D'altra parte, una diversa soluzione susciterebbe non poche perplessità in quanto darebbe diritto ad una deduzione superiore per gli immobili ad uso promiscuo rispetto a quella prevista per gli immobili ad uso esclusivamente strumentale.

⁴⁶ Relativa alla disciplina dei cosiddetti "immobili patrimonio" di cui all'art. 90 del TUIR.

⁴⁷ Già commentata in sede di analisi della disciplina in materia di ammortamenti e canoni di *leasing* relativi agli immobili strumentali.

⁴⁸ Cfr. la risposta resa dal sottosegretario Grandi il 17 aprile 2007 all'interrogazione a risposta immediata al Ministro dell'economia e delle finanze n. 5-00941 presentata in Commissione Finanze della Camera dei Deputati nella seduta n. 146 del 18 aprile 2007.



Il tema della decorrenza offre lo spunto per esaminare, in un'ottica più generale, i rapporti tra la disciplina prevista dal comma 2, relativa agli immobili strumentali e quella di cui al comma 3, relativa agli immobili ad uso promiscuo.

È agevole constatare che alcune disposizioni previste per gli immobili del primo tipo non sono replicate con riguardo agli immobili del secondo tipo. Si pensi, ad esempio, alla deducibilità per competenza dei canoni di *leasing*, alla condizione di durata minima contrattuale, alla non ammortizzabilità della quota capitale riferibile al terreno, alla soglia di deducibilità del 5 per cento nell'anno di sostenimento delle spese di natura non incrementativa.

Privilegiando un'interpretazione meramente letterale, dette disposizioni non assumerebbero rilievo con riferimento agli immobili ad uso promiscuo. In tal caso, dunque, i canoni di *leasing*, seppur nella misura ridotta del 50 per cento, sarebbero deducibili secondo il criterio di cassa e senza la verifica della durata minima contrattuale.

Laddove, invece, si ritenga che il comma 3 disciplini esclusivamente la misura della deducibilità delle spese afferenti gli immobili ad uso promiscuo, si dovrebbe concludere per l'applicabilità delle predette disposizioni.

Quest'ultima interpretazione risulta senza dubbio più coerente sotto il profilo sistematico, in quanto è l'unica che evita una sperequazione a favore degli immobili ad uso promiscuo ed è, in tal senso, conforme alle riflessioni sopra svolte con riferimento alla decorrenza delle nuove disposizioni.

Si ricorda, infine, che le deduzioni relative agli immobili ad uso promiscuo, siano essi in proprietà che in locazione, anche finanziaria, restano subordinate al rispetto della condizione di non disporre nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione⁴⁹.

4. Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione relative a beni immobili

La convergenza dei criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo verso le regole proprie del reddito d'impresa trova ulteriore riscontro anche in relazione alle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili strumentali.

In seguito alle novità recate dalla legge finanziaria per il 2007⁵⁰, il trattamento fiscale di tali spese ricalca infatti quello tradizionalmente previsto per le imprese dall'art. 102, comma 6, del TUIR⁵¹.

Ne discende che le spese che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono (c.d. spese non incrementative) risultano deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento,

⁴⁹ In termini, l'art. 54, comma 3, del TUIR. Dal chiaro tenore letterale della disposizione in esame emerge dunque che l'indeducibilità non scatta qualora l'immobile strumentale sia ubicato in un comune diverso da quello in cui è situato quello utilizzato promiscuamente.

⁵⁰ Cfr. l'art. 54, comma 2, ultimo periodo, del TUIR, come sostituito dall'art. 1, comma 334, lettera c), della L. 27 dicembre 2006, n. 296.

⁵¹ Con la peculiarità, nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, che la disciplina in parola è riservata alle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione dei soli beni immobili strumentali.



nel limite del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultante ad inizio anno dai registri obbligatori⁵².

L'eventuale eccedenza rispetto al *plafond* del 5 per cento resta deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi a quello nel quale le predette spese sono state sostenute.

La nuova disciplina interviene anche sul regime di deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria che, prima delle modifiche apportate dalla L. n. 296/2006, erano deducibili nell'anno di sostenimento secondo l'ordinario criterio di cassa, senza alcun limite.

La nuova formulazione normativa non distingue più tra spese di manutenzione di natura ordinaria e straordinaria, ma tra spese di natura incrementativa e non. A tal riguardo è evidente che le predette spese di natura ordinaria, non avendo natura incrementativa, sono deducibili nell'anno di sostenimento in base al *plafond* del 5 per cento.

La trasposizione nell'art. 54, comma 2, del TUIR delle regole applicabili alle imprese non è stata tuttavia completa in quanto il legislatore ha omissso di disciplinare il calcolo del *plafond* nel caso di nuove attività di lavoro autonomo, per le quali all'inizio del periodo d'imposta il costo dei beni materiali ammortizzabili è generalmente pari a zero⁵³.

Allo stesso modo, non si è provveduto a disciplinare espressamente le modalità di concorso alla determinazione dell'ammontare del *plafond* dei beni ceduti ovvero acquisiti nel corso del periodo d'imposta per cui, in base all'attuale formulazione normativa, i primi rilevano in misura integrale, mentre i secondi sono del tutto ininfluenti⁵⁴.

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.

⁵² Il riferimento normativo è espressamente rivolto al registro cronologico degli incassi e dei pagamenti di cui all'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Si ritiene che detto riferimento vada interpretato in senso estensivo, potendo il costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultare anche dal registro cronologico di cui all'art. 3, comma 2, lettera a), del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, dal registro dei beni ammortizzabili ovvero dal registro degli acquisiti tenuto ai fini dell'IVA. Al riguardo, si ricorda che, ai sensi dell'art. 14, comma 3, del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, questi ultimi due registri possono essere sostituiti, da parte dei soggetti che abbiano optato per il regime di contabilità ordinaria previsto dal cit. art. 3, comma 2, del D.P.R. n. 695/1996, da corrispondenti annotazioni fatte nel richiamato registro cronologico di cui alla lettera a) del medesimo comma 2, a condizione peraltro che, in caso di richiesta dell'amministrazione finanziaria, siano forniti, in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare nei registri sostituiti. Il rispetto di quest'ultima condizione consente altresì agli esercenti arti o professioni che non abbiano optato per la contabilità ordinaria di non tenere il registro dei beni ammortizzabili (comma 1, dell'art. 14 citato).

⁵³ È appena il caso di ricordare che, con riferimento ai redditi di impresa, l'art. 102, comma 6, del TUIR prevede che per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio.

⁵⁴ Si segnala che nell'art. 102, comma 6, del TUIR si fa, invece, riferimento al periodo di possesso, con obbligo quindi di ragguagliare a detto periodo il costo dei beni ceduti ovvero acquisiti nel corso dell'esercizio.



Tale rinnovato regime fiscale, che vincola la deduzione delle spese al dispiegarsi della procedura di ammortamento dell'immobile a cui le stesse si riferiscono, costituisce la diretta conseguenza della possibilità di ammortizzare il costo degli immobili strumentali, introdotta contestualmente dalla legge finanziaria per il 2007.

Ne è derivata l'abrogazione della disposizione concernente la deducibilità delle spese di natura "straordinaria" in cinque quote costanti, nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi.

In ordine alla distinzione tra spese incrementative e non, il comma 2 dell'art. 54 del TUIR privilegia un criterio di tipo oggettivo considerato che, al fine di stabilire l'imputabilità o meno delle spese al costo dei beni cui ineriscono, la norma espressamente obbliga a riferirsi alle loro stesse "caratteristiche". La qualificazione di dette spese non può dunque essere asservita a soluzioni di opportunità o convenienza fiscale, ma deve rispondere a coerenti principi di classificazione contabile.

A tal fine, l'unico riferimento utile è rinvenibile nel principio contabile n. 16 in materia di immobilizzazioni materiali⁵⁵, nel quale si afferma che *"i costi rivolti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione, incluse, quindi, le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa era stata acquisita, sono capitalizzabili se essi si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile"*⁵⁶.

Devono ritenersi dunque 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.

Così circoscritta la nozione di *"spese incrementative"*, si pongono alcune questioni di diritto intertemporale, mancando, nella specie, una disposizione sulla decorrenza analoga a quella prevista con riferimento alle quote di ammortamento e ai canoni di *leasing* relativi agli immobili strumentali.

Innanzitutto, si pone il problema di definire il trattamento delle spese "straordinarie" sostenute dal 2003 fino al 2006, la cui deduzione è stata rinviata in applicazione della previgente disciplina⁵⁷.

Occorre chiarire, in altri termini, la sorte dei "quinti" delle spese in oggetto ancora non dedotti al 1° gennaio 2007, data di decorrenza della nuova disciplina in materia⁵⁸.

Al riguardo, trattandosi di spese sostenute comunque in vigenza della precedente disciplina, non sussistono dubbi sulla deducibilità nei periodi d'imposta 2007 e successivi dei "quinti" residui, dovendosi ritenere ormai consolidato il diritto alla deduzione di tali importi⁵⁹.

⁵⁵ Documento OIC 16 del 13 luglio 2005, par. D.III), pag. 17.

⁵⁶ Il Documento prosegue avvertendo che *"il valore risultante del cespite ... non può eccedere il valore recuperabile tramite l'uso (D.XIII), come definito per le imprese in funzionamento"*.

⁵⁷ Cfr. l'art. 54, comma 2 del TUIR, nella versione in vigore sino al 31 dicembre 2006, secondo cui le spese in esame di natura straordinaria risultavano deducibili in cinque quote costanti, nel periodo d'imposta di sostenimento e nei quattro successivi.

⁵⁸ Cfr. il comma 1364 dell'articolo unico della L. 27 dicembre 2006, n. 296.

⁵⁹ In tal senso si esprimono le istruzioni al rigo RE10 del Quadro RE del modello UNICO PF 2008. Tanto, pur nella consapevolezza che, in passato, analoga soluzione con riferimento alle svalutazioni delle partecipazioni immobilizzate operate precedentemente alla data di entrata in vigore dell'IRES ha ricevuto invece espressa disciplina con l'art. 4, comma 1, lettera p), del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, che ha disposto l'ultrattività dei criteri di deduzione pro quota stabiliti per dette svalutazioni



Altro “vuoto” da colmare in via interpretativa riguarda il trattamento fiscale delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione di natura incrementativa sostenute a partire dal 1° gennaio 2007⁶⁰ in riferimento ad immobili acquistati precedentemente il cui costo non è, ancora oggi, ammortizzabile⁶¹.

Aderendo ad un’interpretazione letterale della nuova disciplina, dovrebbe concludersi per l’indeducibilità di tali spese, considerata la loro imputabilità ad incremento del costo dell’immobile.

Sotto il profilo logico-sistematico, deve tuttavia rilevarsi che la legge finanziaria per il 2007, introducendo un criterio di deducibilità per competenza delle spese in oggetto, non ha manifestato alcun disvalore nei confronti della deduzione di tali spese, ma ha soltanto regolato in maniera differente la stessa.

Tali spese ricevevano infatti riconoscimento fiscale anche nella previgente disciplina, non potendosi revocare in dubbio la natura “straordinaria” delle stesse, da cui scaturiva l’applicabilità del criterio di deduzione per “quinti” stabilito dal previgente comma 2 dell’art. 54 del TUIR.

La tesi contraria secondo cui le spese in oggetto risultavano in deducibili anche precedentemente, dovendo in ogni caso essere portate ad incremento del costo di acquisto dell’immobile cui si riferivano, non spiega le ragioni dell’introduzione, nel corso del 1995⁶², della disciplina relativa alla deducibilità quinquennale delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria, né chiarisce i criteri in base al quale si sarebbe dovuto operare la distinzione tra tali spese e quelle di natura incrementativa, che sarebbero rimaste invece in deducibili per effetto del mancato riconoscimento, nel contesto normativo dell’epoca, delle quote di ammortamento relative agli immobili strumentali.

Le intenzioni del legislatore sembrano dunque deporre per la deducibilità delle spese incrementative sostenute su qualsivoglia immobile strumentale, anche se acquistato precedentemente al 1° gennaio 2007.

Nella specie, tuttavia, non è invocabile, come in precedenza, l’“ultrattività” del criterio di deduzione per quinti stabilito dalla disciplina previgente, non potendo tale principio spingersi fino a consentire l’applicazione di una disciplina abrogata a fattispecie verificatisi soltanto in epoca successiva. Ed infatti, si tratterebbe, in tal caso, di applicare la disciplina in vigore fino al 2006 per spese sostenute nel 2007 e negli anni seguenti.

Neppure sarebbe utile, ai fini della soluzione della questione interpretativa in esame, ritenere applicabile la nuova disciplina in materia di spese incrementative ai soli immobili acquistati nel triennio 2007-2009, andando oltre la formulazione letterale del comma 335 dell’art. 1 della L. n. 296/2006, che invece si riferisce soltanto alle disposizioni in materia di deduzione dell’ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria. Tale ricostruzione potrebbe teoricamente portare ad escludere la deducibilità delle spese incrementative sostenute a

dall’abrogato art. 1 comma 1, lettera b), del D.L. 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 novembre 2002, n. 265.

⁶⁰ Data di entrata in vigore della L. n. 296/2006 che, modificando il testo del comma 2 dell’art. 54 del TUIR, ha introdotto la nuova disciplina in materia.

⁶¹ Si tratta, dunque, degli immobili acquistati o costruiti dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006. Per il riferimento normativo si rinvia alla precedente nota 26.

⁶² Cfr. art. 31, comma 1, lettera a), del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 marzo 1995, n. 85 (in ordine alla decorrenza, il successivo comma 2 stabiliva che la nuova disciplina era applicabile alle spese sostenute dal periodo d’imposta in corso al 24 febbraio 1995, data di entrata in vigore del citato D.L. n. 41/1995).



partire dal 2007 su immobili acquistati precedentemente, ma ciò è da escludere in quanto, come già evidenziato, diversa era l'intenzione del legislatore.

Dovendosi ritenere dunque la nuova disciplina in materia di spese incrementative applicabile indistintamente a tutti gli immobili strumentali, potrebbe prospettarsi la deducibilità delle spese sostenute a partire dal 2007 sugli immobili acquistati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006 attribuendo rilevanza fiscale alle quote di ammortamento calcolate su tali spese, tenendole distinte da quelle calcolate sul costo di acquisto originario, sul presupposto che il regime di indeducibilità del costo relativo agli immobili in oggetto trovi applicazione per la sola parte dello stesso maturato sino a tutto il 2006.

Tale soluzione presenta l'inconveniente di attribuire rilevanza fiscale ad un onere che, nella misura in cui va ad incrementare un costo di acquisto *ex lege* non ammortizzabile, diventa anch'esso indeducibile.

Poco soddisfacente, sotto il profilo sistematico, anche l'interpretazione secondo cui le spese in oggetto resterebbero interamente deducibili nell'anno di sostenimento, in applicazione dell'ordinario criterio di cassa⁶³. Ne risulterebbe un trattamento ingiustificatamente più favorevole per le spese incrementative sostenute su immobili acquistati fino al 2006 rispetto a quello previsto per le medesime spese sostenute su immobili acquistati dal 2007 fino al 2009, che sarebbe in palese contrasto anche con il criterio di deducibilità per competenza di tali spese previsto dall'art. 54, comma 2, del TUIR.

L'unica soluzione che consente di contemperare il dato letterale con le esigenze di natura sistematica, evitando la sperequazione implicita nella deducibilità per cassa di tali spese, è quella di estendere alle medesime il trattamento fiscale previsto per le spese non incrementative, secondo i criteri di deducibilità previsti per queste ultime, tenuto conto che, in entrambe le circostanze, le stesse risultano *“non imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono”*.

Come si è in precedenza osservato, l'art. 54, comma 2, del TUIR privilegia, nell'individuazione delle spese incrementative, un criterio di natura oggettiva. Tale requisito oggettivo deve essere tuttavia considerato come necessario, ma non sufficiente: ove una spesa sia oggettivamente incrementativa, ma non possa essere portata ad incremento del costo del bene in quanto tale costo non è fiscalmente riconosciuto, operano dunque le particolari regole di deducibilità fissate dal comma 2, con la previsione di una soglia di deducibilità nell'anno di sostenimento delle spese pari al 5 per cento del costo dei beni materiali ammortizzabili.

Oltre alle evidenziate questioni di diritto transitorio, ulteriori incertezze interpretative si pongono in merito al trattamento delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione sostenute su beni di terzi.

Per quanto concerne le spese di natura incrementativa, la non ammortizzabilità dei beni in locazione dovrebbe escludere che dette spese ricadano nell'ambito oggettivo dell'art. 54, comma 2, del TUIR, laddove prevede, seppur implicitamente, che le stesse aumentino il costo fiscale del bene di riferimento e siano quindi deducibili per competenza in base al processo di ammortamento.

Si esclude tuttavia che da tale ricostruzione discenda l'indeducibilità delle spese in oggetto, pur nelle rare ipotesi in cui le stesse restino a carico del conduttore. Se così fosse, emergerebbe infatti una disparità di trattamento tra spese relative ad immobili in proprietà e analoghe spese sostenute su immobili in locazione difficilmente giustificabile sotto il profilo sistematico.

⁶³ Tale interpretazione, peraltro, appare più aderente al dato letterale.



Onde garantire il riconoscimento fiscale di tali spese, anche in questo caso si potrebbe ipotizzare una loro deducibilità, unitamente a quelle di natura non incrementativa, richiamando le considerazioni sopra svolte con riferimento alle spese di natura incrementativa sostenute a partire dal 2007 su beni immobili acquistati precedentemente. In altri termini, anche queste spese non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono in quanto, nella specie, il costo non è sostenuto dal lavoratore autonomo.

Non sembra ostare alla ricostruzione proposta il fatto che il costo degli immobili in locazione non sia computato, nel silenzio della legge, nel *plafond* per il calcolo del 5 per cento deducibile nel periodo d'imposta; il criterio previsto dall'art. 54, comma 2, del TUIR ha infatti natura forfetaria per cui non è richiesta alcuna corrispondenza tra i beni strumentali il cui costo concorre a formare la base di calcolo di detto *plafond* e i beni strumentali oggetto di intervento, che possono anche essere diversi dai primi.

In termini più generali, è innegabile che la trasposizione nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo della disciplina delle spese di manutenzione prevista dall'art. 102, comma 6, del TUIR con riferimento ai redditi di impresa mal si concilia con le caratteristiche strutturali dell'esercizio di arti e professioni.

Non è infatti possibile, almeno nella generalità dei casi, equiparare la dotazione di beni strumentali ordinariamente impiegata nell'attività d'impresa a quella necessaria per l'attività di lavoro autonomo, dove risulta prevalente la componente intellettuale.

Sul piano operativo, la conseguenza di tale diversa dotazione si riflette sulla deducibilità delle spese di manutenzione nell'anno di sostenimento. L'effetto risulta paradossale nell'ipotesi in cui il lavoratore autonomo svolga la propria attività in un immobile locato. La limitatezza del valore complessivo dei beni ammortizzabili impiegati comporta che le eventuali spese di manutenzione ordinaria su tali immobili risultino in minima parte deducibili nell'anno di sostenimento (per effetto dell'operare del *plafond* del 5 per cento) e per la quasi totalità nei 5 anni successivi.

È evidente al riguardo l'esigenza di un intervento legislativo diretto a riformulare la disciplina di tali spese.

Per quanto concerne gli immobili ad uso promiscuo, le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili in misura pari al 50 per cento⁶⁴.

In ordine all'applicabilità, in tale fattispecie, del limite di deducibilità nell'anno di sostenimento delle spese⁶⁵ previsto nell'ultimo periodo dell'art. 54, comma 2, del TUIR, appare opportuno rinviare alle considerazioni precedentemente svolte con riferimento alla deducibilità dei canoni di *leasing* relativi ad immobili ad uso promiscuo, che inducono a ritenere applicabile anche per tali spese il *plafond* del 5 per cento.

Venendo alle spese di natura incrementativa, si può riproporre lo stesso ragionamento sviluppato con riferimento alle spese della stessa natura sostenute dal 2007 in poi su immobili acquistati ante 2007, nonché sugli immobili di terzi. Ne consegue che dette spese sono deducibili secondo le regole previste per le spese non incrementative nella misura del 50 per cento, non essendo possibile imputarle ad incremento del costo in quanto detto costo non è fiscalmente riconosciuto.

⁶⁴ Cfr. art. 54, comma 3, del TUIR.

⁶⁵ Pari, si ricorda, al 5 per cento del costo dei beni materiali ammortizzabili.



5. Spese relative a mezzi di trasporto

Il regime fiscale dei mezzi di trasporto utilizzati nell'ambito dell'attività artistica o professionale è stato oggetto di ripetute modifiche normative nell'ultimo biennio.

In seguito alla nota sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee del 14 settembre 2006, causa C-228/05, che aveva dichiarato incompatibili con la normativa comunitaria le restrizioni interne al regime di detrazione dell'IVA relativo a taluni mezzi di trasporto, il legislatore nazionale, al fine di reperire le risorse necessarie per far fronte alla richieste di rimborso dell'IVA⁶⁶ che la sentenza autorizzava a presentare, è prontamente intervenuto nel comparto delle imposte sui redditi con il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262⁶⁷ (c.d. "collegato" alla legge finanziaria 2007), modificando in senso fortemente restrittivo la disciplina prevista dall'art. 164 del TUIR.

In particolare, per quanto attiene ai redditi di lavoro autonomo, si riduceva dal 50 al 25 per cento⁶⁸ la misura della deducibilità degli oneri⁶⁹ relativi ai veicoli di cui alla lettera b) del comma 1 del citato art. 164⁷⁰ utilizzati nell'esercizio dell'attività, fermi restando i noti limiti di rilevanza fiscale del costo di acquisto o di locazione, anche finanziaria, degli stessi⁷¹.

Si provvedeva inoltre ad introdurre, per la prima volta, un limite alla deducibilità degli oneri relativi ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti, fissandolo all'importo costituente reddito di lavoro per questi ultimi⁷².

Tali novità normative, in deroga all'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212), erano espressamente fatte decorrere dal periodo d'imposta 2006⁷³.

Successivamente, la legge finanziaria per il 2007⁷⁴ ha inasprito anche la condizione di durata minima dei contratti di *leasing* relativi ai veicoli di cui alla lettera b) del comma 1 del citato art. 164 del TUIR.

⁶⁶ Si trattava dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati dal 1° gennaio 2003 fino al 13 settembre 2006.

⁶⁷ Convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286.

⁶⁸ Cfr. art. 2, comma 71, lettera b), numero 3), del D.L. n. 262/2006.

⁶⁹ In particolare, il riferimento è ai seguenti componenti negativi di reddito: ammortamenti, canoni di *leasing* e di noleggio, spese di impiego (carburanti, lubrificanti, ecc.), spese di custodia, spese di manutenzione e di riparazione, IVA indetraibile corrispondente.

⁷⁰ Si tratta, come è noto, delle seguenti tipologie di mezzi di trasporto: autovetture, autocaravan di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'art. 54 del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, motocicli e ciclomotori.

⁷¹ Individuati, ancora oggi, nell'art. 164, comma 1, lettera b), del TUIR.

⁷² Cfr. il numero 4) del citato art. 2, comma 71, del D.L. n. 262/2006, che aggiungeva una nuova lettera b-bis) nel comma 1 dell'art. 164 del TUIR. Contestualmente [v. lettera a) del comma 71 citato], si provvedeva altresì ad elevare dal 30 al 50 per cento la percentuale da applicare per la determinazione del compenso in natura (c.d. *fringe benefit*) tassabile in capo al dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 4, lettera a), del TUIR.

⁷³ In tal senso, il comma 72, primo periodo, dell'art. 2 del D.L. n. 262/2006, nella versione originaria. Successivamente, l'art. 1, comma 324, lettera a), della L. 27 dicembre 2006, n. 296, inserendo un nuovo primo periodo nel citato comma 72, ha rinviato al periodo d'imposta 2007 la decorrenza della disposizione, richiamata alla nota precedente, che incrementava dal 30 al 50 per cento la percentuale da applicare per la determinazione del compenso in natura in capo al dipendente. Tale disposizione è stata poi definitivamente abrogata, a decorrere dal 2007, dall'art. 15-bis, comma 7, lettera a), del D.L. 2 luglio 2007, n. 81, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2007, n. 127.

⁷⁴ V. art. 1, comma 334, lettera c), della L. 27 dicembre 2006, n. 296.



Con effetto a partire dai contratti stipulati a far data dal 1° gennaio 2007, la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria aventi ad oggetto detti veicoli è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con l'apposito decreto ministeriale⁷⁵.

Il regime fiscale dei veicoli a motore utilizzati nell'esercizio di arti e professioni raggiunge il suo attuale assetto normativo soltanto successivamente alla decisione del Consiglio dell'Unione europea del 18 giugno 2007, n. 2007/441/CE che, avendo autorizzato lo Stato italiano ad applicare un regime di detrazione parziale dell'IVA relativa a taluni veicoli a motore, ha reso possibile una parziale marcia indietro del legislatore in ordine al trattamento previsto per tali beni ai fini delle imposte sui redditi.

Il via libera all'attenuazione della precedente "stretta" normativa arriva in sede di conversione del D.L. 2 luglio 2007, n. 81⁷⁶, con effetti favorevoli dispiegantisi, seppur soltanto parzialmente, anche al periodo d'imposta 2006.

Per effetto di tale provvedimento, la percentuale di deducibilità degli oneri relativi ai veicoli a motore di cui all'art. 164, comma 1, lettera b), del TUIR viene incrementata dal 25 al 30 per cento, con riferimento al periodo d'imposta 2006⁷⁷, e al 40 per cento, a decorrere dal 2007⁷⁸.

Per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta di cui alla successiva lettera b-bis), detta percentuale viene invece fissata al 65 per cento, con riferimento al periodo d'imposta 2006⁷⁹, e al 90 per cento, a partire dal 2007⁸⁰.

Pur essendo ancora aperti, alla data di entrata in vigore della predette disposizioni⁸¹, i termini per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2006⁸², il recupero dei maggiori importi deducibili per detta annualità⁸³ è stato tuttavia rinviato, per mere esigenze di gettito, al periodo d'imposta 2007, a mezzo di un'apposita deduzione da operarsi in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi⁸⁴.

⁷⁵ Cfr. l'art. 54, comma 2, del TUIR. Per i contratti stipulati precedentemente al 1° gennaio 2007, la durata minima prevista ai fini della deduzione dei canoni di *leasing* è invece pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con l'apposito decreto ministeriale. Poiché le autovetture utilizzate nell'esercizio di arti e professioni sono ammortizzabili in base ad un coefficiente pari al 25 per cento, la nuova durata minima che il contratto di *leasing* deve rispettare risulta pari a quattro anni (anziché due, come in passato).

⁷⁶ Avvenuta ad opera della L. 3 agosto 2007, n. 127.

⁷⁷ Cfr. l'art. 15-bis, comma 9, primo periodo, del D.L. n. 81/2007.

⁷⁸ V. il comma 7, lettera b), numero 2), del citato art. 15-bis (per la decorrenza, v. il successivo comma 8).

⁷⁹ Per il riferimento normativo, si rinvia alla nota 77. Tale percentuale sostituisce il precedente limite di deducibilità pari all'importo del compenso in natura imputabile al dipendente.

⁸⁰ V. la lettera c) del comma 7 del citato art. 15-bis (per la decorrenza, v. il successivo comma 8).

⁸¹ 18 agosto 2007, data di entrata in vigore della L. n. 127/2007 di conversione del D.L. n. 81/2007.

⁸² Si ricorda che, per i soggetti titolari di partita IVA, detti termini sono stati prorogati al 1° ottobre 2007, per effetto del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 10 luglio 2007, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 209 dell'8 settembre 2007 (decreto che ha così differito i termini già prorogati dall'art. 1, commi 1 e 2, del D.P.C.M. 31 maggio 2007, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 151 del 2 luglio 2007).

⁸³ Rispetto a quelli dedotti sulla base della disciplina vigente ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 2, comma 71, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286.

⁸⁴ In tal senso, il comma 9, secondo periodo, dell'art. 15-bis del D.L. n. 81/2007.



Le istruzioni per la compilazione del modello UNICO PF 2008⁸⁵ chiariscono che detti maggiori importi devono essere indicati nel rigo RE19 (altre spese documentate) del quadro RE.

Così ricostruita la complessa “vicenda” normativa riguardante il regime fiscale dei veicoli utilizzati nell’esercizio di arti e professioni, occorre dar conto di un importante chiarimento fornito dall’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008⁸⁶, in merito alle modalità di applicazione delle percentuali di deduzione del costo dei veicoli stabilite dall’art. 164 del TUIR.

Al riguardo, l’Agenzia ha correttamente precisato che dette percentuali non si applicano sul costo deducibile preso a base per determinare l’ammontare degli ammortamenti stanziabili per l’intera vita utile del bene, ma vanno applicate esercizio per esercizio sulle singole quote di ammortamento dei beni⁸⁷.

Tali percentuali individuano, in altri termini, il limite entro cui rileva fiscalmente la quota di ammortamento di competenza di ciascun periodo d’imposta e non il limite entro cui complessivamente rileva il costo sostenuto per l’acquisto del veicolo.

L’interpretazione fornita dalla circolare n. 12/E del 2008 è di estrema importanza in quanto supera un precedente orientamento della stessa Agenzia⁸⁸, secondo cui, in caso di riduzione della percentuale ammessa in deduzione, gli ammortamenti sarebbero rimasti indeducibili, qualora quelli effettuati (e dedotti) negli anni precedenti fossero stati complessivamente eccedenti l’importo scaturente dall’applicazione della nuova (minore) percentuale al costo fiscalmente riconosciuto del veicolo.

Molto opportunamente l’Agenzia ha ritenuto di non ufficializzare tale posizione, non coerente rispetto al dato normativo e potenzialmente idonea a far assumere valenza retroattiva alle eventuali modifiche in peius dei limiti percentuali di deduzione relativi ai veicoli in oggetto.

La situazione innanzi prospettata può essersi presentata, lo scorso anno, anche nei confronti degli esercenti arti e professioni, in conseguenza della riduzione dal 50 al 25 per cento del predetto limite percentuale, originariamente disposta dal D.L. n. 262/2006.

In simili circostanze, non è chiaro come si devono comportare i contribuenti che, sulla base dell’interpretazione “ufficiosa” innanzi riportata, abbiano ommesso, in sede di presentazione del Modello UNICO 2007, di dedurre gli ammortamenti di competenza del 2006, in quanto avevano già raggiunto negli anni precedenti il presunto tetto di deducibilità.

Al fine di tutelare l’affidamento del contribuente, sarebbe auspicabile che, in tal caso, fosse riconosciuta la possibilità di dedurre, nel modello UNICO 2008, oltre la quota di ammortamento di competenza del 2007,

⁸⁵ Da presentarsi in via telematica entro il 31 luglio 2008, ex art. 2, comma 1, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

⁸⁶ Paragrafo 5.4.

⁸⁷ La stessa Agenzia ricorda che tale interpretazione è coerente rispetto a quanto già affermato dalla circolare n. 48/E del 10 febbraio 1998 (paragrafo 5) a proposito della disciplina transitoria determinata dall’introduzione nel TUIR dell’art. 121-*bis* (ora art. 164).

⁸⁸ Manifestato nel corso di una videoconferenza organizzata dalla stampa specializzata lo scorso 19 maggio 2007.



anche quella relativa al 2006 non dedotta lo scorso anno, avendo il contribuente aderito all'errata interpretazione inizialmente proposta dall'Agenzia⁸⁹.

Il D.L. n. 81/2007, pur consentendo espressamente il recupero di parte dei costi non dedotti nel 2006, limita letteralmente detto recupero ai maggiori importi deducibili che derivano dall'incremento dal 25 al 30 per cento della percentuale di deducibilità relativa ai veicoli.

Considerata la specificità della questione, sarebbe opportuno che l'Amministrazione finanziaria facesse conoscere il proprio orientamento in merito, esonerando i contribuenti dalla presentazione di una dichiarazione integrativa a favore del contribuente ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 27 luglio 1998⁹⁰.

Un ulteriore profilo problematico sul quale si auspicano chiarimenti ufficiali riguarda le modalità di calcolo della quota deducibile dei costi relativi ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta⁹¹.

Secondo un consolidato orientamento dell'amministrazione finanziaria⁹², l'importo tassato come fringe benefit in capo al dipendente è deducibile integralmente dal datore di lavoro, a titolo di costo del personale, fino a concorrenza delle spese relative al veicolo (fiscalmente rilevanti) sostenute dal medesimo datore di lavoro.

Sarebbe quindi opportuno che l'Amministrazione, sulla base di tale principio, confermasse che, anche in presenza di una norma che non riconosce più l'integrale deducibilità dei costi nella fattispecie in oggetto, solo l'eccedenza di detti costi rispetto al fringe benefit soggiace ai nuovi limiti percentuali di deducibilità⁹³, mentre la misura degli stessi corrispondente al benefit resta deducibile integralmente.

6. Spese relative ai servizi di telefonia

La disciplina relativa alla deducibilità delle spese relative ai servizi di telefonia utilizzati nell'ambito dell'esercizio di arti e professioni è stata modificata dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296⁹⁴.

Il comma 402 dell'articolo unico di quest'ultima legge, nel sostituire il comma 3-bis dell'art. 54 del TUIR, ha infatti fissato all'ottanta per cento la misura fiscalmente deducibile delle quote d'ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e delle spese di impiego e manutenzione relativi ad *“apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'art. 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259”*.

La disposizione richiamata nell'ambito del citato comma 3-bis si riferisce ai servizi, forniti di norma a pagamento, consistenti esclusivamente o prevalentemente nella trasmissione di segnali su reti di comunicazione

⁸⁹ In via generale, in passato, l'Agenzia delle Entrate ha ammesso che le quote di ammortamento non dedotte in un periodo d'imposta possano essere recuperate nel periodo successivo, ma soltanto nei limiti in cui non risulti superata la quota di ammortamento massima prevista dai coefficienti ministeriali (v. circolare n. 58/E del 18 giugno 2001, paragrafo 2.4).

⁹⁰ Appare evidente che tale strumento si rende utilizzabile in quanto la mancata deduzione degli ammortamenti nel periodo d'imposta 2006 non è derivata da una valutazione del contribuente, bensì dall'adeguamento alle indicazioni a suo tempo fornite dall'Agenzia delle Entrate.

⁹¹ Di cui alla lettera b-bis) dell'art. 164, comma 1, del TUIR.

⁹² Cfr. circolare del Ministero delle finanze n. 48 del 10 febbraio 1998 (par. 2.1.2.1).

⁹³ Pari al 65 per cento, per il 2006, e al 90 per cento, dal 2007 in poi.

⁹⁴ Analogamente a quanto contestualmente disposto per la categoria dei redditi di impresa.



elettronica, compresi i servizi di telecomunicazioni e i servizi di trasmissione nelle reti utilizzate per la diffusione circolare radiotelevisiva.

Sono invece esclusi dall'ambito applicativo della medesima disposizione i servizi che forniscono contenuti trasmessi utilizzando reti e servizi di comunicazione elettronica o che esercitano un controllo editoriale su tali contenuti ed i servizi della società dell'informazione di cui all'art. 2, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 9 aprile 2003, n. 70, non consistenti interamente o prevalentemente nella trasmissione di segnali su reti di comunicazione elettronica.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate⁹⁵, l'indistinto riferimento contenuto nella norma ai servizi di comunicazione comporta che il suo ambito oggettivo si estenda ai servizi afferenti le diverse tipologie di linee di collegamento telefonico, sicché il nuovo limite di deducibilità fiscale dell'ottanta per cento opera sia per la telefonia fissa che per quella mobile utilizzata nell'ambito dell'attività.

Considerato che nella disciplina previgente gli oneri relativi alla telefonia fissa erano integralmente deducibili⁹⁶ e quelli relativi alla telefonia mobile lo erano soltanto in misura pari al 50 per cento, ne risulta, rispetto al passato, una riduzione del venti per cento della quota deducibile delle spese di telefonia fissa ed un incremento del trenta per cento della quota deducibile delle spese di telefonia mobile.

Nella medesima circostanza, l'Agenzia ha anche chiarito che il nuovo limite percentuale si applica, oltre che ai costi dei servizi telefonici, anche a quelli dei beni indispensabili per il collegamento alle linee telefoniche, come modem o router Adsl e relativo *software*, trattandosi di mezzi necessari per effettuare la connessione ad Internet⁹⁷.

Tale limitazione alla deducibilità dei costi non appare condivisibile in quanto si applica *tout court* anche a quelle spese che sono indispensabili per lo svolgimento dell'attività d'impresa e professionale.

Si pensi ad una società di *call center* ovvero ad un centro informatico di una banca: per attività di questo tipo non è corretto limitare la deducibilità delle spese telefoniche e di connessione ad Internet in quanto si tratta di spese strettamente connesse all'attività svolta. Le stesse considerazioni dovrebbero valere per gli oneri a carico dei soggetti tenuti all'utilizzo di internet in base a specifici obblighi normativi (si pensi all'invio delle dichiarazioni da parte dei dottori commercialisti e degli esperti contabili)⁹⁸.

In tale prospettiva è auspicabile un intervento normativo diretto a rendere più razionale la disciplina in commento, superando per taluni soggetti le limitazioni sopra riportate⁹⁹.

⁹⁵ Cfr. la risoluzione 17 maggio 2007, n. 104.

⁹⁶ Sempre che i telefoni fossero stati installati all'interno di immobili utilizzati esclusivamente per fini strumentali.

⁹⁷ I costi relativi al *personal computer* vanno invece dedotti secondo i criteri generali, essendo relativi ad un bene il cui utilizzo non è esclusivo ai fini del collegamento. In questo caso, dunque, il limite dell'ottanta per cento non trova applicazione.

⁹⁸ Allo stesso modo deve essere ripensato anche il tema delle spese di formazione, attualmente deducibili solo nella misura del 50 per cento. La *ratio* di tale soglia di deducibilità è intuitiva. Si teme che il professionista consideri spese di formazione meri soggiorni turistici e altre spese di natura personale. A prescindere dalla condivisibilità di tale preoccupazione, non si può negare che per quei soggetti che sono tenuti alla formazione professionale per effetto di specifici obblighi normativi, con un controllo da parte dell'Ordine di appartenenza, le preoccupazioni di natura evasiva non hanno ragione di sussistere.

⁹⁹ Per il superamento dei limiti in questione si potrebbe ipotizzare l'applicazione dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 in base al quale "le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta



La nuova disciplina, ai sensi del comma 403 dell'art. 1 della L. n. 296/2006, si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006, e dunque a partire dal 1° gennaio 2007.

7. Cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività

Ulteriore elemento di novità nella determinazione dei redditi di lavoro autonomo è costituito dall'inserimento nell'art. 54 del TUIR, ad opera del D.L. n. 223/2006¹⁰⁰, del comma 1-*quater*, ai sensi del quale concorrono a formare il reddito anche *“i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale”*.

L'intervento, contestuale a quello che ha attribuito rilevanza fiscale a plusvalenze e minusvalenze relative a beni mobili strumentali¹⁰¹, amplia ulteriormente il novero dei componenti positivi riconducibili alla categoria dei redditi derivanti dall'esercizio abituale di arti e professioni, al fine di risolvere la controversa questione sorta in passato relativa al corretto inquadramento fiscale dei proventi in oggetto percepiti da parte dei lavoratori autonomi.

Incertezze originate dalla mancanza, nella disciplina previgente, di specifiche disposizioni che contemplassero la tassabilità di tali proventi e dall'impossibilità di qualificare gli stessi come compensi¹⁰².

L'Agenzia delle Entrate, ancor prima della modifica normativa sopra richiamata, si era invero pronunciata per la riconducibilità di detti proventi tra quelli derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere e dunque per la loro imponibilità come redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera l) del TUIR.

In particolare, per quanto concerne la cessione della clientela, l'Agenzia¹⁰³ ha tratto tali conclusioni con riferimento ad un accordo in cui il “cedente”, a fronte del corrispettivo percepito, assumeva, contestualmente,

o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi”.

Occorre peraltro ricordare che, con riferimento alla disciplina dei veicoli aziendali, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che l'art. 164 del TUIR non sarebbe disposizione *“suscettibile di essere disapplicata in quanto assume la funzione di norma di «sistema» e non di norma antielusiva specifica”* (si veda la ris. n. 190 del 27 luglio 2007 e la ris. n. 231 del 22 agosto 2007).

In altri termini, l'art. 164 del TUIR avrebbe la funzione di predeterminare in modo “forfetario” la quota deducibile, in quanto inerente, dei costi connessi all'acquisto e alla gestione dei veicoli utilizzati nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

Si tratta di una tesi sostenuta anche da una parte della dottrina: le forfetizzazioni avrebbero come presupposto non tanto il fenomeno dell'elusione, quanto quello dell'inerenza.

È tuttavia opportuno segnalare che l'amministrazione finanziaria, prima dei citati interventi, aveva ritenuto possibile applicare l'art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 a disposizioni del tipo di quella in esame, che forfetizzano la deducibilità di specifici costi (cfr. ris. min. n. 133 del 7 settembre 1998).

Analogo orientamento è stato espresso anche dalla Corte di cassazione. Accogliendo il ricorso del contribuente sulla mancata applicazione del citato comma 8 dell'art. 37-*bis*, la Corte ha ammesso implicitamente che l'art. 67, comma 10-*bis*, del TUIR (ora art. 102, comma 9) è disposizione di natura antielusiva in quanto limita la deducibilità dei costi in materia di telefonia mobile (sent. 21 dicembre 2004, n. 23731).

¹⁰⁰ Cfr. art. 36, comma 29, lettera a), n. 1), D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248.

¹⁰¹ Sul punto, si rinvia al precedente paragrafo 2.



obblighi di fare (un'attività di canalizzazione della clientela verso il soggetto subentrante), non fare (concorrenza), nonché di permettere (la prosecuzione del rapporto con la vecchia clientela).

Identica soluzione è stata individuata dall'Agenzia¹⁰⁴ a proposito di un contratto di natura obbligatoria nel quale il "cedente", a fronte del corrispettivo percepito, permetteva alla controparte l'utilizzo del segno grafico idoneo a richiamare l'immagine del proprio noto studio professionale, di modo che la stessa controparte potesse apparire, agli occhi dei propri clienti, come uno studio associato o comunque collegato allo studio professionale titolare del suddetto segno grafico.

Per quanto concerne invece il trattamento fiscale applicabile alle somme in discorso nei confronti del soggetto "erogante"¹⁰⁵, le Entrate, in entrambe le circostanze, hanno ritenuto che dette somme rappresentano un costo inerente all'esercizio dell'attività professionale, come tale deducibile, secondo il principio di cassa, nel periodo d'imposta in cui lo stesso è stato effettivamente sostenuto.

Avuto riguardo alla qualificazione giuridica degli accordi sottoposti alla sua attenzione, l'Agenzia delle Entrate ha altresì osservato, richiamando a tal fine l'indirizzo interpretativo delle Sezioni unite della Corte di Cassazione¹⁰⁶, che il cosiddetto *intuitu personae* che connota il rapporto tra professionista e cliente esclude che la capacità professionale di attrarre clientela possa essere assimilata alla cessione di un "bene immateriale" autonomamente trasferibile. Per cui è stato negato che gli accordi sottoscritti fossero riconducibili, nel primo caso, alla cessione dell'"avviamento commerciale" che si verifica nel contesto della cessione d'azienda ovvero, nel secondo, seppur con qualche riserva, alla cessione di un "marchio".

Il comma 1-*quater* dell'art. 54 del TUIR tenta di "sterilizzare", sotto il profilo fiscale, i dubbi relativi alla corretta qualificazione delle fattispecie innanzi menzionate, ricomprendendo nel suo ambito applicativo le operazioni aventi ad oggetto la cessione, oltre che della clientela, anche di non meglio precisati "*elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*".

A quest'ultimo riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nel corso di una videoconferenza svoltasi il 6 giugno 2007, ha espresso l'avviso che nella fattispecie in esame siano ricompresi anche i corrispettivi percepiti a seguito della cessione di contratti di *leasing* aventi ad oggetto beni strumentali per l'esercizio dell'attività. Infatti, in tal caso, l'importo percepito a fronte della cessione del contratto rappresenta il corrispettivo dovuto dal cessionario per subentrare nei diritti e negli obblighi derivanti dal rapporto contrattuale esistente.

Avverso tale interpretazione è stato fatto notare che all'interno dell'art. 54 del TUIR manca una disposizione analoga a quella prevista nell'ambito della categoria dei redditi di impresa dal comma 5 dell'art. 88 del TUIR, che riconduce l'operazione in oggetto tra quelle che danno luogo a componenti positivi qualificabili come sopravvenienze attive.

¹⁰² Per la tesi dell'irrelevanza fiscale dei proventi in oggetto, cfr. Commissione tributaria di I grado di Ravenna, sez. I, dec. n. 1505 dell'11 luglio 1988.

¹⁰³ V. risoluzione 29 marzo 2002, n. 108/E.

¹⁰⁴ Nella risoluzione n. 30/E del 16 febbraio 2006.

¹⁰⁵ Che, in ambedue i casi, era un professionista.

¹⁰⁶ Cfr. sentenza n. 1889 del 21 luglio 1967.



Al riguardo, occorre rilevare che la tesi dell'Agenzia, seppur suggestiva, non è tuttavia idonea a far assumere al comma 1-*quater* dell'art. 54 del TUIR quella funzione antielusiva che è invece propria del comma 5 dell'art. 88 del TUIR.

La *ratio* ispiratrice di quest'ultima disposizione è infatti quella di evitare che la cessione del contratto di *leasing* possa strumentalmente essere utilizzata per trasferire il bene sottostante usufruendo di un indebito risparmio d'imposta. Per tale motivo, in deroga al criterio generale di determinazione dei componenti del reddito di impresa basato sui corrispettivi pattuiti, la disposizione in commento attribuisce rilevanza fiscale al valore normale del bene oggetto del contratto¹⁰⁷.

Tale funzione sfugge invece al contenuto precettivo del comma 1-*quater* dell'art. 54 del TUIR, nel quale è, in effetti, espressamente richiamata la rilevanza dei "*corrispettivi percepiti*".

Restano, per tale motivo, alcune perplessità sulla reale intenzione del legislatore di includere nell'ambito oggettivo di quest'ultima norma anche i proventi derivanti dalla cessione di contratti di locazione finanziaria.

A ciò si aggiunga che, anche sotto il profilo meramente letterale, la cessione di contratto non sembra assimilabile ad una cessione di elementi immateriali, costituendo piuttosto una vicenda modificativa soggettiva del rapporto contrattuale originario.

L'intervento normativo recato, sul punto, dal D.L. n. 223/2006 si completa con la previsione secondo cui se i proventi in oggetto sono percepiti "*in un'unica soluzione*", gli stessi possono fruire del regime di tassazione separata ai sensi della nuova lettera *g-ter*) dell'art. 17, comma 1, del TUIR¹⁰⁸.

In ordine alle modalità di percezione dei proventi, l'Agenzia delle Entrate, andando oltre la formulazione letterale della disposizione, ha precisato che detto regime è applicabile anche nel caso in cui il corrispettivo sia percepito in più rate, ma nello stesso periodo d'imposta¹⁰⁹.

Nell'ipotesi di pagamento rateale, l'Agenzia ha altresì ritenuto che la qualificazione reddituale del corrispettivo¹¹⁰ operata dal comma 1-*quater* in commento resti ferma anche se, in seguito alla cessione della clientela, il soggetto intenda cessare la propria attività.

A parere dell'Agenzia, infatti, l'attività del professionista non può considerarsi cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, ed in particolare di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale. Come corollario di tale impostazione, le Entrate affermano quindi la necessità che il lavoratore autonomo conservi il proprio numero di partita IVA fino all'incasso dell'ultima rata¹¹¹.

¹⁰⁷ Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 108/E del 3 maggio 1996 (paragrafo 6.11), ai fini della determinazione della sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione il valore normale va assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto, attualizzati alla data della cessione del contratto.

¹⁰⁸ Lettera inserita dall'art. 36, comma 29, lettera b), del D.L. n. 223/2006.

¹⁰⁹ Cfr. circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007 (paragrafo 7.1).

¹¹⁰ Come componente positivo del reddito di lavoro autonomo.

¹¹¹ Sul punto, permangono alcune perplessità.



In termini più generali, riguardo alla qualificazione reddituale del corrispettivo in oggetto, va osservato che la sua rilevanza nell'ambito della categoria dei redditi di lavoro autonomo dipende, pur sempre, dal momento in cui l'operazione di cessione viene effettuata. Non sembra, infatti, riconducibile a tale categoria, il provento derivante dalla cessione di un "elemento immateriale comunque riferibile all'attività artistica o professionale" che sia stata posta in essere in epoca successiva alla definitiva cessazione dell'attività¹¹².

8. Rimborsi spese e spese di vitto e alloggio anticipate dal committente

Ai sensi dell'art. 54, comma 1, del TUIR, i componenti positivi del reddito di lavoro autonomo sono costituiti, tipicamente, dai *"compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili"*. La disciplina in materia di imposte sui redditi non offre una definizione di "compensi". È tuttavia evidente che la formula legislativa intende riferirsi ai corrispettivi spettanti all'esercente arti o professioni a titolo di remunerazione dell'attività svolta.

Il riferimento più immediato per la delimitazione della fattispecie è rintracciabile nel codice civile che, nel disciplinare i criteri di determinazione del "corrispettivo" o del "compenso" della prestazione d'opera rispettivamente "materiale" o intellettuale (art. 2225 e 2233 del codice civile), tiene ben distinti questi ultimi, aventi funzione remunerativa, dalle *"spese occorrenti al compimento dell'opera"* che, salva diversa pattuizione, devono essere anticipate dal cliente al lavoratore autonomo (art. 2234 del codice civile) e devono essere a questi rimborsate in aggiunta al *"compenso per l'opera svolta"*, in caso di recesso del committente (art. 2237 del codice civile)¹¹³.

La prassi dell'Amministrazione finanziaria ha tradizionalmente ricondotto alla nozione fiscale di "compenso", sia le somme e i valori espressamente conseguiti dal lavoratore autonomo a titolo di remunerazione per l'opera svolta sia le somme da questi percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute per conto del cliente o comunque a questi forfetariamente riaddebitate.

Tale assunto è stato, più di recente, ribadito dall'Agenzia delle Entrate che, traendo spunto dalla formulazione letterale del vigente art. 54, comma 1, del TUIR¹¹⁴, ha affermato che *"i compensi per lavoro autonomo sono computati al netto solamente dei contributi previdenziali e assistenziali"*, per cui devono ricondursi nella nozione di compenso *"anche i rimborsi di spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo"*, ivi comprese le somme corrisposte all'esercente arte o professione a titolo di rimborso delle spese per viaggio, vitto e alloggio da questi sostenute e documentate¹¹⁵.

¹¹² Si pensi alla cessione del "marchio" del proprio studio professionale a distanza di un anno dalla chiusura dell'attività. In tal caso, la tassabilità del provento percepito come reddito diverso dipende, pur sempre, dalla dimostrazione che l'operazione non si sostanzia nella cessione di un vero e proprio "bene" immateriale, ma in una fattispecie contrattuale atipica recante l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

¹¹³ L'art. 2227 del codice civile, con riferimento al contratto d'opera, dispone che *"il committente può recedere dal contratto, ancorché sia iniziata l'esecuzione dell'opera, tenendo indenne il prestatore d'opera delle spese, del lavoro eseguito e del mancato guadagno"*.

¹¹⁴ Ai sensi del quale *"i compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde"*.

¹¹⁵ Cfr. risoluzione n. 69/E del 21 marzo 2003.



A parere delle Entrate, l'unica eccezione alla tendenziale onnicomprensività della nozione di compenso è rinvenibile nelle anticipazioni fatte dal lavoratore autonomo in nome e per conto del committente, debitamente ed analiticamente documentate¹¹⁶.

Si tratta, ad esempio, delle anticipazioni per tasse, bolli, diritti di cancelleria, ecc., ipotesi nelle quali il professionista sostiene la spesa non solo per conto del cliente (come, solitamente, accade per le spese di viaggio, vitto e alloggio dallo stesso sostenute nell'espletamento dell'incarico), ma anche in suo nome¹¹⁷.

Le somme corrisposte a tale titolo sono recuperabili in via di rivalsa in capo al cliente e la *“relativa rifusione ha natura esclusivamente restaurativa”*¹¹⁸, per cui deve escludersi una loro rilevanza nella sfera reddituale del percettore.

La medesima natura *“restaurativa”* è tuttavia rintracciabile anche nelle somme percepite dall'esercente arti o professioni a titolo di rimborso delle spese sostenute per conto del cliente, ma in nome proprio.

Ed invero, per tali spese così come per quelle anticipate in nome e per conto del committente, il rimborso¹¹⁹ è finalizzato a tenere indenne il prestatore dell'attività lavorativa delle spese sostenute nel compimento dell'opera, per cui le stesse finiscono, in entrambe le circostanze, per rimanere a carico del cliente.

Nei limiti in cui le somme corrisposte al prestatore d'opera vanno a reintegrare spese effettivamente da questi erogate nell'espletamento dell'attività lavorativa, il rimborso si sostanzia, pur sempre, in una *“partita di giro”* non avente alcunché di *“remunerativo”* per il percettore.

La presunta onnicomprensività della nozione fiscale di compenso si ritiene non possa estendersi a tal punto fino a ricomprendere anche le somme non aventi detta funzione remunerativa.

Laddove il legislatore ha inteso ottenere questo risultato, ha utilizzato, sotto il profilo letterale, locuzioni del tutto diverse, inequivocabili in tal senso: si pensi alla formula prevista per i redditi di lavoro dipendente che, ai sensi dell'art. 51, comma 1, del TUIR, *“è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel*

¹¹⁶ In tal senso, circolare n. 58/E del 18 giugno 2001 (paragrafo 2.2), secondo cui *“tra i compensi del professionista rientrano i proventi percepiti sotto forma di rimborsi di spese inerenti all'attività, con esclusione dei rimborsi relativi a spese, analiticamente dettagliate, anticipate in nome e per conto del cliente. Tale situazione impone che i rimborsi, salvo quelli anticipati in nome e per conto del cliente, siano trattati alla stregua degli altri compensi?”*.

¹¹⁷ Del tema in oggetto, in epoca risalente, l'amministrazione finanziaria si è occupata in verità solo indirettamente trattando degli importi da assoggettare alla ritenuta di acconto dell'IRPEF di cui all'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Al riguardo si veda la circolare del Ministero delle finanze n. 1/R.T del 15 dicembre 1973 (paragrafo 34) in cui è stato precisato che la *“base imponibile sulla quale applicare la ritenuta d'acconto ... non può che essere costituita dall'ammontare dei compensi percepiti per la prestazione di lavoro autonomo al lordo delle spese sostenute dall'artista e professionista per conseguire i compensi stessi. Vanno invece escluse dalla ritenuta soltanto le somme ricevute dall'esercente arti e professioni a titolo di rimborso di spese da questi anticipate per conto del cliente, a condizione che non costituiscano, secondo quanto innanzi chiarito, spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo e a condizione che siano debitamente e analiticamente documentate ... Rientrano, ad esempio, fra detti rimborsi di spese non soggette a ritenuta, i rimborsi per pagamenti di tasse, di diritti di cancelleria e di visura, per acquisto di materiale, fatti dall'esercente arti e professioni per conto del cliente”*. In modo sostanzialmente analogo si sono pronunciate: ris. min. fin. 21 giugno 1976, n. 8/785; circolare del Ministero delle finanze n. 7/1496 del 30 aprile 1977 (paragrafo 37, lettera D); più recentemente, risoluzione del Ministero delle finanze n. 20/E del 20 marzo 1998, secondo cui la ritenuta d'acconto in argomento *“deve essere applicata ... anche sulla parte rappresentata dai rimborsi delle spese di viaggio, vitto e alloggio, nonché dalla eventuale diaria”*.

¹¹⁸ In termini, Commissione tributaria centrale, sez. XXIV, n. 2080 del 14 luglio 1983.

¹¹⁹ Ci si riferisce, ovviamente, alle ipotesi di rimborso delle spese debitamente e analiticamente documentate.



periodo d'impostain relazione al rapporto di lavoro". Formulazione letterale, quest'ultima, che mette bene in evidenza la più ampia latitudine adottata per la determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Anche la disposizione, interna all'art. 54 del TUIR, che espressamente esclude dai compensi i contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde, lungi dal costituire, come affermato dall'Agenzia delle Entrate, l'unica deroga alla presunta onnicomprensività della nozione fiscale di compenso accolta nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, non è altro che una conferma della rilevanza in detto ambito delle sole somme percepite a titolo di remunerazione della prestazione resa.

L'esigenza di esplicitare l'esclusione dai compensi dei contributi percepiti in via di rivalsa deriva dalla circostanza che, in tal caso, il "ristoro" da parte del committente – di somme che pur sempre devono restare "a suo carico" – avviene, a differenza dei rimborsi spese, in epoca precedente rispetto all'effettivo pagamento di detti contributi da parte dell'esercente arti o professioni, per cui opportunamente il legislatore ne ha negato la rilevanza reddituale, trattandosi in tal caso dell'incasso di somme che soltanto in epoca successiva troveranno contropartita in un esborso finanziario da parte del lavoratore autonomo.

Così come ricostruito dall'Agenzia delle Entrate, il trattamento fiscale dei rimborsi spese analitici risulta potenzialmente lesivo anche del principio costituzionale di capacità contributiva: secondo l'Agenzia¹²⁰, la circostanza che siano rimborsate spese solo parzialmente deducibili nella determinazione del reddito di lavoro autonomo¹²¹ non esclude che il rimborso sia trattato alla stregua degli altri compensi, né in tal caso il contribuente avrebbe titolo per dedurre la spesa rimborsata in misura integrale. Seguendo tale impostazione, nella misura in cui le spese rimborsate non deducibili incrementano i compensi, emergerebbe un reddito imponibile meramente fittizio, non effettivamente realizzato, la cui tassazione sarebbe in evidente contrasto con l'art. 1 del TUIR¹²².

Per tali motivi si ritiene che le spese, analiticamente documentate, rimborsate all'esercente arti o professioni dovrebbero essere totalmente ininfluenti nella determinazione del suo reddito, escludendo quindi la rilevanza dei rimborsi e, conseguentemente, la deducibilità dei costi relativi.

Detta ricostruzione, come si è prima osservato, non è condivisa dall'Amministrazione finanziaria¹²³ che, ancora di recente, è intervenuta per sottolineare la rilevanza fiscale del risarcimento del danno ad un professionista. Da tale pronunciamento emerge, seppur implicitamente, che la preoccupazione dell'Agenzia delle Entrate è quella di evitare che la deduzione dei costi rimborsati, da un lato, e la mancata tassazione dei rimborsi, dall'altro, conducano ad un "salto d'imposta". A tal fine, si arriva ad includere il risarcimento del danno emergente nella nozione di compensi, con un'evidente forzatura del dato normativo.

Nella prospettiva qui privilegiata, invece, l'irrilevanza reddituale dei rimborsi spese e, a maggior ragione, del risarcimento del danno emergente, troverebbe quale naturale contropartita l'indeducibilità dei costi eventualmente connessi a tali componenti.

¹²⁰ Cfr. la citata circolare n. 58/E del 2001 (paragrafo 2.2).

¹²¹ Si pensi al rimborso a pie' di lista delle spese d'impiego dell'autovettura utilizzata nello svolgimento dell'incarico.

¹²² Con un ingiustificato aggravio anche della contribuzione a fini previdenziali.

¹²³ Risoluzione n. 356/E del 7 dicembre 2007.



Quand'anche l'Amministrazione non volesse aderire all'interpretazione qui privilegiata, è innegabile che il mancato riconoscimento dell'integrale deducibilità di talune spese rimborsate al professionista non è accettabile sul piano della coerenza sistematica.

Tornando alla tesi dell'irrelevanza reddituale dei rimborsi spese, tale conclusione è confermata anche dal quinto comma dell'art. 54 del TUIR, così come integrato dall'art. 36, comma 29, lettera a), n. 2) del D.L. 4 luglio 2006, n. 223¹²⁴, secondo cui le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi *“sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura”*.

La disposizione, sancendo espressamente che le anzidette spese “prepagate” dal committente non soggiacciono al limite di deducibilità previsto in generale dal comma 5 dell'art. 54 del TUIR per le spese di vitto e alloggio effettivamente rimaste a carico del lavoratore autonomo (non oltre il 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta), attribuisce implicitamente a dette spese la qualifica, sotto il profilo fiscale, di compensi in natura.

Ebbene, accogliendo la tesi dell'onnicomprendività della nozione fiscale di compenso, la disposizione in esame risulterebbe *inutiliter data*, essendo sufficiente per attrarre le spese “prepagate” dal committente nella sfera reddituale del professionista la norma “generale” di cui al primo comma dell'art. 54 del TUIR, secondo cui concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo tutti i *“compensi ... in natura percepiti nel periodo di imposta”*.

Il contenuto precettivo del secondo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR non può essere circoscritto neppure al riconoscimento dell'integrale deducibilità delle spese di vitto e alloggio “prepagate” dal committente, indipendentemente dalla verifica del limite del 2 per cento dei compensi percepiti.

Risulterebbe, infatti, del tutto ingiustificato detto riconoscimento soltanto per le spese “prepagate” dal committente e non anche per quelle “sostenute” dal lavoratore autonomo e solo successivamente a questi rimborsate¹²⁵: ed invero, mancando in quest'ultimo caso una disposizione analoga a quella in esame, le spese di vitto e alloggio rimborsate resterebbero, gioco forza, soggette al predetto limite di deducibilità, il che darebbe luogo ad una evidente disparità di trattamento per fattispecie sostanzialmente identiche, censurabile sotto il profilo di legittimità costituzionale.

La portata innovativa della norma va dunque ricercata nella sua specialità, di disposizione cioè che, in deroga alla generale irrilevanza reddituale per il lavoratore autonomo delle spese “prepagate” dal committente, qualifica fiscalmente come compensi in natura le sole spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista.

Così ricostruita la ratio della disposizione de qua, il riconoscimento dell'integrale deducibilità di tali spese, anche per la parte eventualmente eccedente il *plafond* del 2 per cento dei compensi percepiti, è dunque soltanto la naturale conseguenza della anzidetta “speciale” qualificazione, anziché rappresentare, esso stesso, l'unico elemento di novità recato dalla norma.

¹²⁴ Convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248.

¹²⁵ Tale è la tesi manifestata dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, paragrafo 7.3.



La specialità della norma fa sì che il suo contenuto precettivo si esaurisca alle fattispecie in essa espressamente contemplate, per cui tra le spese “prepagate” dal committente andranno assimilate ai compensi in natura le sole spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi e soltanto quelle prepagate per conto di “professionisti” e non anche di “artisti”.

Pur ricondotta nel suo corretto ambito applicativo, la disposizione in commento risulta in ogni caso criticabile sia sotto il profilo della coerenza sistematica, sia sotto il profilo della razionalità.

Quanto alla coerenza sistematica, si è dimostrato che la nozione di compenso presupposta dall’art. 54 del TUIR resta pur sempre circoscritta ai valori e alle altre utilità corrisposti dal committente in funzione remunerativa della prestazione resa, funzione sicuramente assente nel caso delle spese “prepagate” dal committente per lo svolgimento dell’incarico da parte del professionista.

Circa la razionalità, la norma complica oltremodo gli adempimenti contabili e amministrativi in capo sia al committente che al professionista, senza che a ciò corrisponda alcun effettivo vantaggio né per l’Amministrazione finanziaria, in termini di controllo, né per l’erario, in termini di gettito.

Ad avviso dell’Agenzia delle Entrate¹²⁶, la norma impone di adottare la seguente procedura:

- il fornitore del servizio emette fattura intestata al committente, con indicazione degli estremi del professionista che ha usufruito del servizio;
- il committente comunica al professionista l’ammontare della spesa effettivamente sostenuta, inviandogli copia della relativa fattura¹²⁷;
- il professionista emette fattura nei confronti del committente, includendo nel compenso le spese di vitto e alloggio “prepagate” dal committente¹²⁸;
- il committente imputa a costo la prestazione, comprensiva delle spese sostenute per conto del professionista¹²⁹.

L’elencazione lascia agevolmente comprendere l’eccessiva complessità e onerosità della procedura¹³⁰ che, oltre a stravolgere la prassi operativa – da sempre – ordinariamente adottata, risulta anche del tutto sproporzionata rispetto ad eventuali (peraltro non dichiarati) intenti antielusivi della norma.

Tali considerazioni rendono dunque fortemente auspicabile una rapida abrogazione della disposizione in esame.

¹²⁶ Cfr. circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 (p. 38).

¹²⁷ A tale stadio della procedura, secondo le Entrate, il costo non sarebbe ancora deducibile per il committente. Si ritiene di non condividere tale affermazione, trattandosi di norma che non impatta sulle modalità di determinazione del reddito del committente. Se quest’ultimo assume la veste di imprenditore, nei suoi confronti continua infatti ad operare la disciplina del reddito d’impresa, e con essa il principio dell’inerenza, che impedisce di considerare apoditticamente indeducibili le spese sostenute dal committente, collegate all’attività svolta dal professionista nell’interesse dello stesso committente.

¹²⁸ Il costo dei servizi alberghiero e di ristorazione diventa, in tal modo, integralmente deducibile per il professionista.

¹²⁹ Soltanto a questo punto, ad avviso dell’Agenzia, le spese di vitto e alloggio “prepagate” dal committente diventerebbero deducibili dal suo reddito di impresa.

¹³⁰ Vieppiù complicata in presenza di spese sostenute contestualmente nei confronti di più professionisti. Si pensi ad una colazione di lavoro alla quale partecipino vari consulenti del committente.