



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF057

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 9

OGGETTO	QUADRO RE 2019: PROFILI DI CRITICITÀ
RIFERIMENTI	ART. 54 DEL TUIR – DOC. FNC 19/03/2019
CIRCOLARE DEL	26/03/2019

Sintesi: la disciplina del reddito di lavoro autonomo si concentra in un limitato numero di norme che, in realtà, generano una disciplina piuttosto disorganica e delle interpretazioni discordanti, recentemente affrontate nella informativa del 19/3/2019 della FNC.

Di seguito si affrontano alcune criticità in vista della prossima tornata dichiarativa.

La disciplina fiscale del reddito professionale si snoda attraverso un numero limitato di disposizioni:

DISCIPLINA FISCALE DEL REDDITO DEI LIBERI PROFESSIONISTI	
Art. 53	Individuazione dell'ambito di riferimento
Art. 54	Determinazione del reddito di lavoro autonomo
Art. 164	Fiscalità dei mezzi a motore su strada
Art. 43	Disciplina fiscale degli immobili strumentali
Art. 36, DL 223/2006	Disciplina fiscale dell'area
Art. 6 c. 2	Redditi percepiti in sostituzione di quelli professionali
Art. 5	S.t.p, personali, associazioni professionali
Art. 83	S.t.p. di capitale

Essi si fonda su principi e regole autonomi rispetto al reddito d'impresa; dunque, in generale, non è ammesso assumere le regole previste per l'impresa nell'ambito delle libere professioni e viceversa.

La FNC, nel corpo dell'informativa intitolata "Fiscalità", del 19/3/19, propone la revisione della disciplina del reddito dei lavoratori autonomi relativamente alle seguenti fattispecie:

- regolare i rapporti tra la disciplina del lavoro autonomo e quella del reddito d'impresa;
- affrontare talune problematiche tra le quali:
 - ✓ La nozione di compenso;
 - ✓ L'esatta individuazione dell'ambito del rimborso spese;
- risolvere in maniera definitiva i dubbi relativi alla deduzione delle quote di ammortamento;
- riconoscere la deducibilità degli immobili strumentali relativi all'attività di lavoro autonomo;
- introdurre una specifica disciplina relativa al trattamento fiscale dei redditi delle stp;
- chiarire l'irrelevanza di taluni elementi positivi ai fini dell'irap.

COMPENSI E ALTRO COMPONENTI POSITIVI DI REDDITO

I COMPENSI

Il legislatore non ha previsto una specifica definizione di "compenso" (come invece operato con l'art. 51 Tuir nell'ambito del reddito di lavoro dipendente); l'**art. 54 c. 1 Tuir** si limita, infatti a sancire che:



"Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni e' costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione".

A tal fine la **RM 163/2001** ha precisato che **"I compensi sono costituiti dalle erogazioni che i clienti corrispondono ai professionisti ed artisti nel periodo d'imposta considerato."**



EROGAZIONI DEI CLIENTI = COMPENSI: l'inclusione indiscriminata di tutte le erogazioni nell'ambito dei compensi non coincide con l'**accezione civilistica** attribuita a questi. Infatti:

- i **compensi** (art. 2233 c.c.) costituiscono erogazioni a titolo remunerativo, effettuate dai clienti;
- i **rimborsi spese** (artt. 2234, 2237 c.c.) costituiscono erogazioni a titolo restaurativo [il rimborso delle spese costituisce una "partita di giro" (Cir. n. 37/IR/2014)].

Il vuoto normativo è stato talvolta colmato dalla prassi dell'Agenzia, come si seguito evidenziato:

DISCIPLINA DEI COMPENSI			
Elementi di reddito che costituiscono compensi per espressa previsione di legge	Art. 54 c. 1	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Compensi in natura ✓ Compensi corrisposti sotto forma di partecipazione agli utili 	
	Art. 54 c. 5, II° per.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Rimborsi spese di vitto e alloggio addebitate analiticamente al committente 	
	CM 32/1973	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Sono in ogni caso imponibili i compensi per missioni ed i rimborsi spese corrisposti forfetariamente 	
Elementi che <u>non</u> costituiscono compensi per espressa previsione di legge	Art. 54 c. 1	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Contributi previdenziali e assistenziali posti per legge a carico del soggetto che li corrisponde 	Non costituisce compenso, ad es., il contributo integrativo dovuto alle Casse professionali
			Costituisce compenso il contributo di rivalsa previsto dalla Legge 335/1995

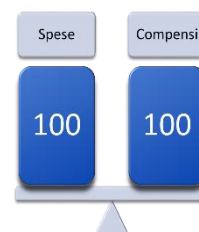
Vi sono, tuttavia, talune attività rientranti in "spazi grigi", riepilogati di seguito:

REDDITI PROFESSIONALI		
Attività di amministratore o di sindaco	Art. 50 c. 1, lett. c)-bis	Sono ricomprese nell'ambito dell'attività professionale anche altre attività intellettuali svolte dal medesimo soggetto, che contengono mansioni rientranti nei compiti istituzionali previsti dall'ordinamento professionale di appartenenza o, in mancanza di detta previsione, quando l'attività svolta oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione abituale.
	CM 105/2001	
Attività di convegnista	CM 58/2001	<i>"Il fatto che il professionista partecipi a convegni concernenti temi trattati in suoi scritti, assoggettati alla normativa sui diritti d'autore, non può condurre a configurare anche i compensi ricevuti come diritti d'autore."</i>

I RIMBORSI SPESE

Sono diverse le fattispecie legate ai rimborsi spese e diversi sono i regimi fiscali connessi.

REGIMI FISCALI DEI RIMBORSI SPESE		
Spese di vitto e alloggio addebitate analiticamente al committente	Art. 54 c. 5, II° periodo	I rimborsi costituiscono compensi (in questo caso le spese in argomento sono interamente deducibili). L'operazione è fiscalmente neutrale.
	RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica
	RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi



Spese per trasferte (vitto, alloggio, viaggio/trasporto) sostenute direttamente dal committente	Art. 54 c. 5, ult. periodo	“... non costituiscono compensi in natura per il professionista”.
	Nessuna indicazione in DR	
Rimborso spese di affitto	RM 38/2010; Cass., 16035/2015	Il professionista che stipula in prima persona un contratto di locazione immobiliare e stipula ulteriormente una convenzione con altri professionisti per suddividere le spese di affitto dello studio, al di fuori di rapporti associativi o societari: ✓ deduce per cassa solo la parte di affitto di sua spettanza corrisposta al locatore; ✓ non tassa la parte di affitto a carico di terzi nel momento in cui la incassa mediante rivalsa (tale parte è deducibile per cassa in capo al professionista titolare del costo)
	RE10 Spese relative agli immobili	
Rimborso delle utenze telefoniche	Parere 23/2010, Fond. Studi CdL	Il rimborso del costo, deducibile per l'80 per cento, dovrebbe essere tassato nella stessa misura in capo al professionista.
	RE14 Consumi	
Rimborso di spese processuali	Art. 6 tuir; RRMM 356/2007 e 16/2010	Rientra nei redditi professionali per effetto dell'art. 6 c. 2 del tuir ed è ugualmente assoggettato a ritenuta fiscale del 20 per cento ai sensi dell'art. 25, DPR 600/1973
	RE3 Altri proventi lordi	
Rimborsi spese anticipate in nome e per conto del cliente	Art. 1704 c.c. (mandato senza rappres); CM 1/1973	Pagamenti effettuati in nome e per conto del cliente relativi a: ✓ tasse; ✓ diritti di cancelleria; diritti di visura; ✓ materiali; [...].
	Nessuna indicazione in DR	

L'USO DEL MEZZO PROPRIO

Manca una disposizione specifica riguardante:

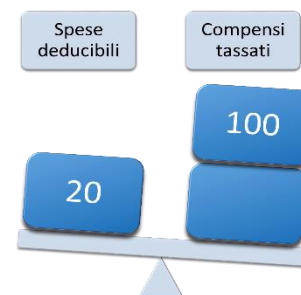
- ➔ il rimborso chilometrico, mediante l'uso delle tariffe ACI;
- ➔ il rimborso delle spese di carburante.

SOSTENIMENTO SPESA “IN PROPRIO” E RIADDEBITO AL COMMITTENTE

Nel caso in esame il professionista:

- deduce il 20% della spesa;
- tassa, a titolo di compenso, il rimborso spese.

Sarebbe coerente (anche in virtù del principio costituzionale di capacità contributiva) una tassazione del 20% anche della rivalsa sul operata sul cliente, a titolo di rimborso spese di carburante.



Non è chiaro se nell'ambito delle “spese prepagate” possa rientrare anche la spesa per carburanti.



SPESE PREPAGATE: il CNDCEC ha definito le **spese prepagate** come “*quelle spese inerenti all'espletamento dell'incarico che il committente sostiene direttamente per conto del professionista, il quale non risulta dunque neanche finanziariamente inciso dalle stesse*” (Cir. 37/IR-2014). Non è stato ancora chiarito il dubbio se le spese prepagate possano comprendere anche le spese semplicemente intestate al cliente.

→ **RIMBORSO DELLE SPESE DI CARBURANTE.**

Le nuove disposizioni in materia di spese di carburante (art. 1 co. 922 e 923 Legge di bilancio 2018) richiedono quanto segue:

- tracciabilità dei pagamenti (Prov. 4/4/2018; Telefisco 2019);
- emissione di fattura elettronica da parte dell'impresa addetta alla distribuzione (in assenza occorre regolarizzare tramite autofattura denuncia ai sensi dell'art. 6 c. 8, D.lgs. 471/1997).

In occasione di Telefisco 2019 è stata ribadita la non obbligatorietà della indicazione della targa.

→ **STUDI ASSOCIATI.**

DISCIPLINA DELLA DEDUZIONE DEI COSTI AUTO NELL'AMBITO DEGLI STUDI ASSOCIATI	
Art. 164 c. 1 lett. b)	“se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'art. 5, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato”
Min. Infr. e trasporti, Cir. 51431/2010	“Per giurisprudenza ormai consolidata, gli Studi associati, ancorché privi di personalità giuridica, costituiscono forme di aggregazione di interessi assimilabili alle associazioni non riconosciute (v. Cass. Civ., Sez. III, 13.04.2007, n. 8853). Pertanto, ricorrono i presupposti per poter procedere alla intestazione della carta di circolazione direttamente a nome della Studio associato, con riferimento alla relativa sede, nella persona che ne ha la legale rappresentanza ”

Appare così rilevante distinguere i due casi:

1. **Auto intestata allo studio associato:**
 - a. le spese sono deducibili nella misura del 20%;
 - b. il rimborso dell'anticipazione finanziaria non dovrebbe intaccare la sfera fiscale dell'associato, in quanto mancano specifiche disposizioni in tal senso;
2. **Auto intestata all'associato:**
 - a. sussistono dubbi circa la deducibilità della spesa (e della detrazione dell'iva);
 - b. l'indeducibilità della spesa a monte garantirebbe l'irrilevanza fiscale del rimborso a valle.



GIURISPRUDENZA: la CTP Treviso (sent. n. 10/8/15 del 12/01/2015) ha inquadrato, nell'ambito del “comodato”, il caso in cui l'associato utilizzi il mezzo proprio per svolgere l'attività inerente allo studio associato, riconoscendo comunque, contestualmente, una certa soggettività giuridica allo studio associato.

Nel caso esaminato:

- le spese sono deducibili per il 20% in capo allo studio associato;
- il rimborso delle somme non rientra né nell'ambito del reddito di lavoro autonomo né in quello del lavoro dipendente, in capo all'associato.

GLI ELEMENTI IMMATERIALI

Ulteriore criticità è costituita dalla totale assenza, nell'ambito della disciplina del reddito professionale, di una disciplina dei beni immateriali. E' stata introdotta nel 2006:

- una disciplina della cessione della clientela e degli elementi immateriali
- una nuova disciplina delle spese di manutenzione straordinaria su immobili strumentali.

Si riporta una disamina delle diverse interpretazioni di prassi, dottrina e giurisprudenza nel merito.

BENI ED ELEMENTI IMMATERIALI NELL'AMBITO DELLE LIBERE PROFESSIONI																																													
Gli elementi immateriali	Art. 54 c. 1-quater Tuir	"Concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale."																																											
	Art. 17 c. 1, lett. g-ter Tuir	Il corrispettivo è tassato per cassa in capo al "cedente": ✓ in termini ordinari se il corrispettivo è percepito in più annualità; ✓ mediante tassazione separata in caso contrario																																											
	RM 30/2006 (Marchio profession.)	Il costo è deducibile per cassa a condizione che sia inerente. I corrispettivi "consistono nel permettere ad un altro soggetto l'utilizzo del proprio "marchio" consentendogli di fatto di operare come uno studio professionale collegato".																																											
	CM 255/2009	Cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine dell'artista																																											
	<div>RE3 Altri proventi lordi</div> <table><tr><td>Sez. II - Indennità, plusvalenze e redditi di cui alle lettere g-bis), g-ter), h), i), l) e n) dell'art. 12, comma 1, del Tuir</td><td>RM3</td><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr></table>				Sez. II - Indennità, plusvalenze e redditi di cui alle lettere g-bis), g-ter), h), i), l) e n) dell'art. 12, comma 1, del Tuir	RM3	1	2	3	4	5																																		
Sez. II - Indennità, plusvalenze e redditi di cui alle lettere g-bis), g-ter), h), i), l) e n) dell'art. 12, comma 1, del Tuir	RM3	1	2	3	4	5																																							
Cessione della clientela	Art. 54 c. 1-quater	"Concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela..."																																											
	RM 108/2002; Cass. 2860/2010 (conforme)	"si viene ad instaurare, di fatto, tra i due professionisti un rapporto di tipo obbligatorio nel quale il professionista cd. "cedente", a fronte del compenso percepito, si assume l'impegno di favorire il soggetto subentrante nella prosecuzione del rapporto con i propri vecchi clienti."																																											
		Il costo è deducibile per cassa in capo al "cessionario"																																											
	Art. 17 lett. g-ter Tuir	Si veda: elementi immateriali																																											
	<div>RE3 Altri proventi lordi</div> <table><tr><td>Sez. II - Indennità, plusvalenze e redditi di cui alle lettere g-bis), g-ter), h), i), l) e n) dell'art. 12, comma 1, del Tuir</td><td>RM3</td><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr></table>				Sez. II - Indennità, plusvalenze e redditi di cui alle lettere g-bis), g-ter), h), i), l) e n) dell'art. 12, comma 1, del Tuir	RM3	1	2	3	4	5																																		
Sez. II - Indennità, plusvalenze e redditi di cui alle lettere g-bis), g-ter), h), i), l) e n) dell'art. 12, comma 1, del Tuir	RM3	1	2	3	4	5																																							
Software	RM 117/2002	"il costo di acquisto del bene immateriale concorrerà alla formazione del reddito imponibile per quote costanti in misura non superiore ad un terzo, a prescindere dal pagamento del prezzo, in conformità a quanto previsto dall'art. 103 del Tuir"		La stessa Agenzia ha chiarito in altra occasione che la rateizzazione delle plusvalenze di cui all'art. 86 Tuir non è operante nel caso dei professionisti, posto che manca un espresso riferimento alla disciplina del reddito d'impresa																																									
	NDC n. 151 (ODCEC di Milano)	"tutte le spese inerenti l'attività professionale, ancorché di natura pluriennale o relative all'acquisto di diritti e beni immateriali (come ad esempio quelle per l'acquisto di software applicativo), devono essere considerate integralmente deducibili nella determinazione del reddito di lavoro autonomo degli esercenti arti e professioni nel periodo d'imposta in cui ne avviene il pagamento, secondo l'ordinario criterio di cassa"																																											
	RE19 Altre spese documentate																																												
Banca dati su cd rom	RM 72/2006	"si ritiene che la banca dati in questione, contenuta su cd-rom, date le sue caratteristiche, sia da considerare quale bene materiale strumentale all'attività di lavoro autonomo, avente un'utilità pluriennale e, pertanto, il relativo costo sia ammortizzabile secondo i criteri indicati dal citato decreto ovvero deducibile integralmente per cassa se di importo inferiore ad Euro		La RM non appare convincente laddove per sostenere la tesi della materialità richiama la disciplina doganale e l'OIC 24 considerando ulteriormente																																									

	516,46. Si ritiene che ..., sia corretto applicare il coefficiente del 15% relativa al gruppo XXII –Attività non precedentemente specificate - Altre Attività - Attrezzature varie.”	che, quest'ultimo, distingue il software di base dal software applicativo, contrariamente alla RM 72/2006.
RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	

INVESTIMENTI IMMOBILIARI NELL'AMBITO DELLE LIBERE PROFESSIONI

La disciplina degli investimenti immobiliari appare molto articolata e disarmonica, laddove:

- ➔ gli acquisti di immobili strumentali sono indeducibili
- ➔ i leasing immobiliari sono deducibili
- ➔ le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria sono deducibili ancorchè sostenute:
 - ✓ su immobili di proprietà (deducibili o meno)
 - ✓ su immobili di terzi.

In relazione alle manutenzioni è disposto che *“Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili”*



LE MANUTENZIONI IMMOBILIARI STRAORDINARIE: nel caso di specie la distinzione tra costi incrementativi e costi non incrementativi, non operando nell'ambito della norma, in via interpretativa deve necessariamente fare riferimento alla disciplina contabile dell'impresa in quanto in tale ambito viene precisato che *“... sono capitalizzabili solo i costi sostenuti per ... ampliare, ammodernare, migliorare o sostituire cespiti già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti per i quali sono sostenuti, ovvero ne prolunghino la vita utile ...”* (OIC 16).

➔ ACQUISIZIONI IMMOBILIARI

TITOLO	Periodo acquisto (stipula per leas.)	ESCLUSIVAMENTE STRUMENTALE			USO PROMISCUO	
		DEDUCIBILITA'	CONDIZIONI	PLUSV.	DEDUCIBILITA'	PLUSV.
in PROPRIETA'	ante 14/06/1990	Ammortam. (competenza)	al 100%	NO	50% Rend. catast.	NO
in LEASING		Canoni (competenza)	al 100% (se è rispettata la durata minima)			
in PROPRIETA'	dal 15/06/1990 ed entro il 31/12/2006	-	nessuna	NO		
in LEASING		Rend. Catast.				
in PROPRIETA'	dal 1/01/2007 ed entro il 31/12/2009	Ammortam. (competenza)	2007-2009: rid. a 1/3 dal 2010: ded. al 100% scorporo aree	SI	50% canoni (cassa)	NO (2)
in LEASING		Canoni (competenza)	(come sopra, nel rispetto della durata minima)	SI (1)		
in PROPRIETA'	dal 2010	-	nessuna	NO	50% Rend. catast.	NO
in LEASING		(RM 13/2010)		SI (1)	- (Irdcec 19/2010)	NO (2)

(1) Dal 4/07/2006 (DL 223/2006) l'art. 54 Tuir prevede la rilevanza degli elementi “immateriali” del professionista; in occasione di Telefisco 2007 l'Agenzia ha ritenuto rientrarvi la cessione di un contratto di leasing da parte del professionista

(2) Soluzione cautelativa

→ **SPESE DI GESTIONE/MANUTENZIONE SULL'IMMOBILE DEL PROFESSIONISTA**

TITOLO	USO	ACQUISIZIONE DELL'IMMOBILE		MANUTENZIONI SOSTENUTE (PER CASSA)		ALTRE SPESE (locazione, utenze, ecc.)
		Titolo	Data	INCREMENTATIVE	NON INCREMENT.	
BENE PROPRIO	ESCLUSIVO	ONEROSO	fino al 15/06/1990	nell'anno e nei 4 successivi (CM 47/08)		100% senza limiti
			successivamente fino al 31/12/2006			
			successivamente fino al 31/12/2009	capitalizzata e ammortizz. (1/3 aliq. nel 2007-2009)	5% cespiti all'1/01; l'ecced. nei 5 anni succ.	
			dal 1/01/2010	5% cespiti all'1/01; l'ecced. nei 5 anni succ. (Circ. Irdcec 19/2010) (2)		
		GRATUITO	-	5% cespiti all'1/01; l'ecced. nei 5 anni succ. (RM 99/09)		
	PROMISCUO	-	fino al 31/12/2006	50% nell'anno e nei 4 successivi		
dal 1/01/2007			50% del 5% cespiti all'1/01 e dell'ecc. nei 5 anni succ. (1)	50% del 5% cespiti all'1/01 e dell'ecced. nei 5 anni succ.		
BENE DI TERZI	ESCLUSIVO	-	fino al 31/12/2006	nell'anno e nei 4 successivi (CM 47/08)	nell'anno e nei 4 successivi (CM 47/08)	100% senza limiti
			dal 1/01/2007 (3)	5% cespiti all'1/01; l'ecced. nei 5 anni succ. (RM 99/09)	100%	
	PROMISCUO	-	fino al 31/12/2006	50% nell'anno e nei 4 successivi		50%
			dal 1/01/2007 (3)	50% del 5% cespiti all'1/01 e dell'ecced. nei 5 anni succ.	50% (1)	

(1) Parte della dottrina non ritiene ulteriormente applicabile il limite del plafond del 5% del libro cespiti

(2) Parte della dottrina le ritiene deducibile senza limiti (come per le imprese) nell'anno del pagamento

(3) Tale regime si ritiene applicabile anche agli immobili in locazione, indipendentemente dalla data di stipula del contratto.

Beni del professionista: ulteriore criticità è costituita dalla mancanza di una norma analoga a quella contenuta nell'**art. 65 del tuir** nel diverso ambito dell'impresa (beni relativi all'impresa).

BENI RELATIVI ALL'IMPRESA INDIVIDUALE		
beni del magazzino	beni indicati nell'inventario	crediti prodotti nell'ambito dell'attività d'impresa
beni strumentali	immobili indicati nell'inventario.	

La carenza normativa rileva lo scenario seguente.

DISCIPLINA FISCALE DEGLI IMMOBILI STRUMENTALI		
Norma	Art. 43 Tuir	C. 1: "Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni"
		C. 2: "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione ... da parte del possessore."
Prassi	RM 13/2010	Ai fini della valutazione della strumentalità dell'immobile non assume, quindi, rilevanza la circostanza che l'acquisto sia stato effettuato in qualità di persona fisica o di esercente arte o professione, ma occorrerà valutare se l'immobile risulti, per destinazione esclusiva, adibito all'attività professionale.

In mancanza della rilevanza della scelta operata dal contribuente, come accade per l'impresa (iscrizione del bene nell'inventario) è il momento in cui si realizza la destinazione esclusiva del bene all'attività professionale che cristallizza la strumentalità dell'immobile.

Tale interpretazione genera dubbi (ad oggi legati agli investimenti immobiliari effettuati nel triennio 2007-2009) laddove un professionista

- acquista un immobile strumentale per l'esercizio della sua attività economica e
- decide di lasciarlo nella propria sfera privata.



Nota: nel caso di una ipotetica (ed auspicata) equiparazione dell'acquisto alla locazione finanziaria, in termini di deducibilità

- ✓ occorrerà aggiornare la disciplina del reddito di lavoro autonomo in quanto la disciplina attuale comporterebbe l'automatica inclusione degli acquisti immobiliari strumentali all'esercizio della professione nell'ambito del reddito professionale
- ✓ con la conseguenza che la decisione di utilizzare il bene per fini diversi aprirebbe, in automatico, la porta dell'autoconsumo (v. CNN, Studio 64-11-T).

GLI AMMORTAMENTI

La disciplina degli ammortamenti è disarmonica. L'art. 54, c. 2 precisa in merito che **“sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. E' tuttavia consentita la deduzione integrale, nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a euro 516,4.”**

Dalle istruzioni della dichiarazione dei redditi 2019 relative al rigo RE7 risulta che va indicato **“... l'ammontare delle quote di ammortamento di competenza dell'anno relative ai beni mobili strumentali ...”**



N.B.: manca qualsiasi indicazione relativamente a:

- ✓ **inizio dell'ammortamento** (per le imprese si fa riferimento alla data in cui il cespite viene utilizzato)
- ✓ applicazione di **coefficienti ridotti** (nel caso dell'acquisto/dismissione del bene nel periodo d'imposta).

Si veda nella scheda che segue un riepilogo della prassi e della dottrina in merito alla fattispecie:

AMMORTAMENTI: ORIENTAMENTI DELLA PRASSI E DELLA DOTTRINA		
Decorrenza ammortamento	CM 90/2001, n. 7.2	Ai fini dell'agevolazione Tremonti – bis gli investimenti si considerano effettuati “in conformità al principio di competenza” : <ul style="list-style-type: none"> ▪ beni mobili: al momento della consegna o spedizione; ▪ beni immobili: alla stipulazione dell'atto
	ADC di Milano, NdC n. 146	L'ammortamento dei costi dei beni strumentali viene effettuato per quote annuali a prescindere dai termini del relativo pagamento.
Limite di coefficiente	CM 58/2001, par. 2.4	“Le quote di ammortamento dedotte in un periodo d'imposta in misura inferiore al coefficiente previsto sono deducibili negli esercizi successivi, ferma restando la quota massima prevista.”



OSSERVAZIONI:

- **decorrenza dell'ammortamento:** in assenza di specifiche disposizioni di legge l'eventuale applicazione del criterio generale di cassa porterebbe ad una complessa moltiplicazione delle procedure di ammortamento da effettuarsi per ciascun bene strumentale acquistato, in relazione al periodo d'imposta in cui si è verificato il pagamento;
- **entità dell'ammortamento:** in dottrina si è sostenuto che, considerando che la ratio della norma è rappresentata dalla necessità di definire una quota massima di costo deducibile il professionista è libero anche di sospendere temporaneamente il procedimento per poi riprenderlo nei periodi d'imposta successivi.

ALTRE CRITICITA'

Nell'ambito dell'attività professionale non rilevano le **sopravvenienze** (come ribadito nella RM 163/2001 e nella relazione di accompagnamento della finanziaria 2008).

PERDITA INVOLONTARIA DEI BENI

La carenza di norme circa le sopravvenienze manifesta ulteriori criticità in ipotesi di perdite involontarie di beni (es: furto; calamità naturali o incendi e simili), comportanti la perdita di beni strumentali.

Nel caso della perdita di un bene strumentale la mancata previsione di una norma che disciplini la deduzione del valore residuo, nel rispetto del principio della capacità contributiva, può essere risolta attraverso la continuazione del processo di ammortamento per il periodo residuo, nel rispetto del coefficiente massimo previsto.

I CONTRIBUTI

Considerata l'irrilevanza fiscale delle sopravvenienze i contributi ricevuti per l'acquisto di beni strumentali sono fiscalmente rilevanti in quanto riducono il costo originario del bene di riferimento (RM 163/2001, in relazione ai contributi a fondo perduto ricevuti da un professionista ex art. 9-septies, L. 608/96).

LA CESSIONE DEL CONTRATTO DI LEASING FINANZIARIO

Circa il trattamento fiscale della cessione del contratto di leasing per i professionisti tace:

- sia la legge che
- he l'Agenzia entrate, da un punto di vista ufficiale.

ORIENTAMENTI UFFICIOSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Videoconferenza AdE del 6/06/2007	E' stato affermato che la cessione del contratto di leasing finanziario rientra nell'ambito della fattispecie della cessione di elementi immateriali.
Fisco Oggi (rivista telematica dell'Agenzia delle entrate) del 13/4/2007	<i>"Va da sé che tale operazione non genererà mai plusvalenza o minusvalenza, non essendo l'immobile di proprietà del locatario - professionista. Detto questo, la norma non prevede l'assoggettabilità a tassazione delle eventuali sopravvenienze 'assimilate' che potrebbero sorgere dalla cessione del contratto: tale ipotesi è espressamente prevista nel caso del reddito d'impresa, ex art. 88, comma 5, Tuir, ma non all'art. 54, che annovera tra i componenti positivi del professionista o artista solo i compensi in denaro e in natura, anche sotto forma di partecipazione agli utili (a cui si aggiungono, ai sensi del comma 29, articolo 36, d.l. 223/2006, i corrispettivi derivanti dalla cessione della clientela e di elementi immateriali riferiti all'attività), ma non le sopravvenienze attive".</i>

Si ricorda che il **CNDCEC**, mediante la **Cir. 1-IR/2008**, ha assimilato la cessione di contratto di leasing ad *"una vicenda modificativa del rapporto contrattuale originario"*.

Nel caso in cui il libero professionista, in seguito alla cessione del contratto di leasing, decida di seguire la via prudente della tassazione della operazione, occorre considerare quale debba essere l'importo da sottoporre a tassazione. In breve possiamo affermare che:

- l'art. 54 c. 1-quater fissa la regola della tassazione del corrispettivo percepito;
- l'agenzia delle entrate ha ritenuto tassabile l'eccedenza del corrispettivo rispetto al debito residuo alla data della cessione.