

# CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 16-2007/T

## **Redditi di lavoro autonomo: novità relative ai criteri di determinazione introdotte dalla "manovra finanziaria 2007"**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 2 marzo 2007*

**SOMMARIO:** 1. Premessa; 2. La tassazione delle plusvalenze e la deducibilità delle minusvalenze; 3. Le spese alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande; 4. Partecipazione a convegni: la detrazione dell'Iva delle spese alberghiere e delle somministrazioni di alimenti e bevande; 5. Il "conto corrente professionale": le ultime novità previste dalla Legge Finanziaria del 2007; 6. I veicoli utilizzati dai professionisti: le limitazioni alla deducibilità dei costi; 7. I mezzi di trasporto interessati dalla nuova disposizione; 8. I punti fermi dell'art. 164 del Tuir; 9. Le modifiche introdotte dall'art. 7 del D.L. n. 262/2006; 10. L'applicazione retroattiva della nuova disposizione; 11. Le modifiche introdotte dalla Legge Finanziaria del 2007; 12. La detrazione dell'Iva degli autoveicoli strumentali e delle spese di gestione; 13. La partecipazione degli immobili alla formazione del reddito di lavoro autonomo: Cenni; 14. L'ammortamento degli immobili (esclusivamente) strumentali nell'attività di lavoro autonomo; 15. I canoni di locazione finanziaria degli immobili utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'arte e della professione; 16. Gli immobili utilizzati promiscuamente posseduti a titolo di proprietà; 17. Gli immobili in leasing utilizzati promiscuamente dai professionisti; 18. Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili; 19. I costi di ristrutturazione "incrementativi"; 20. Il regime transitorio: le spese di ammodernamento, ristrutturazione e riparazione degli immobili sostenute nei precedenti esercizi; 21. Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e di manutenzione degli immobili ad uso promiscuo; 22. Le plusvalenze e le minusvalenze relative agli immobili; 23. L'entrata in vigore delle novità relative agli immobili; 24. Spese di telefonia: deducibilità all'80 per cento.

---

### **1. Premessa**

Il legislatore fiscale è intervenuto più volte, a partire dal mese di agosto dello

scorso anno, con una serie di modifiche concernenti i redditi di lavoro autonomo. In realtà l'ambito di tale intervento è stato particolarmente ampio riguardando non solo le imposte sui redditi, ma anche l'Iva.

Le modifiche normative non sono contenute in un solo provvedimento. Pertanto il compito che si prospetta agli operatori appare particolarmente gravoso. La "ricostruzione" del quadro normativo di riferimento implica l'esame di molteplici disposizioni che sono contenute:

- nel d.l. n. 223/2006 convertito dalla legge n. 248 del 4 agosto del 2006 (Decreto Bersani);
- nel d.l. n. 262/2006 convertito dalla legge n. 186 del 24 novembre 2006;
- nella legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (Finanziaria del 2007).

Al fine di comprendere più agevolmente la portata dei vari interventi realizzati dal legislatore viene fornito qui di seguito uno schema delle diverse novità. Tuttavia è necessario avvertire il lettore *che per esigenze di sintesi l'esame si concentrerà solo su alcune di esse.*

<b>LE MODIFICHE RIGUARDANTI I CRITERI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO E AI FINI IVA</b>		
Rilevanza fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze realizzate con beni diversi dagli immobili	Imposte sui redditi	Art. 54 del D.P.R. n. 917/1986 come modificato dall'art. 36, comma 29 del d.l. n. 223/2006
Detraibilità senza l'applicazione del limite del 2% dei compensi per le spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute direttamente dal committente	Imposte sui redditi	Art. 54 del D.P.R. n. 917/1986 come modificato dall'art. 36, comma 29 del d.l. n. 223/2006
Obbligo di "tracciabilità dei compensi" percepiti nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo	Imposte sui redditi	Art. 35, comma 12 del d.l. n. 223/2006; Art. 1, comma 69 della l. n. 296/2006
Veicoli utilizzati dai professionisti: limitazione della deducibilità dei costi	Imposte sui redditi	Art. 164 del D.P.R. n. 917/1986 come modificato dall'art. 2, comma 71 del d.l. n. 262/2006
Detraibilità delle quote di ammortamento degli immobili e dei canoni di locazione finanziaria degli immobili strumentali nell'esercizio di arti e professioni	Imposte sui redditi	Art. 54 del D.P.R. n. 917/1986; Art. 1, come modificato dall'art. 1, commi 334 e 335 della l. n. 296/2006

Rilevanza fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze realizzate con beni immobili	Imposte sui redditi	Art. 54 del D.P.R. n. 917/1986; Art. 1, come modificato dall'art. 1, commi 334 e 335 della l. n. 296/2006
Possibilità di compensare le perdite di lavoro autonomo solo con i redditi della medesima tipologia	Imposte sui redditi	Art. 8 del D.P.R. n. 917/1986, come modificato dall'art. 36, comma 27, del d.l. n. 223/2006
Durata minima dei contratti di locazione finanziaria dei veicoli utilizzati nell'attività di lavoro autonomo: ai fini della deducibilità i contratti devono avere una durata minima pari all'intera durata del periodo di ammortamento	Imposte sui redditi	Art. 54 del D.P.R. n. 917/1986 come modificato dall'art. 1, comma 334 della l. n. 296/2006
Spese di telefonia mobile e fissa: detrazione entro la misura massima dell'80 per cento	Imposte sui redditi	Art. 54 del D.P.R. n. 917/1986 come modificato dall'art. 1, comma 402 della l. n. 296/2006
Detraibilità integrale, fatta salva <i>l'applicazione del principio di inerenza</i> , dell'Iva relativa all'acquisto, ai contratti di locazione finanziaria o di noleggio dei veicoli strumentali nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo. La detrazione integrale dell'Iva riguarda anche le spese di gestione (carburanti, manutenzioni e riparazioni, etc); in futuro potrebbe essere stabilita una percentuale di detrazione forfetaria, probabilmente del 40 per cento, a seguito dell'autorizzazione concessa all'Italia da parte della UE	Imposta sul valore aggiunto	Art. 19, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972, come modificato dal d.l. n. 258/2006
Detrazione dell'Iva relativa alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande purché inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli eventi – nel 2007, però, la detrazione è limitata al 50 per cento	Imposta sul valore aggiunto	Art. 19 <i>bis</i> 1 comma 1, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972, come modificato dall'art. 1, commi 304 e 305 della l. n. 296/2007

## **2. La tassazione delle plusvalenze e la deducibilità delle minusvalenze**

Una delle novità più significative introdotte dal d.l. n. 223/2006 (art. 36, comma 29) riguarda la rilevanza fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze concernenti i beni strumentali. La modifica normativa è stata inserita direttamente nel corpo dell'art. 54 del Tuir.

Secondo la disposizione citata concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo anche le plusvalenze e le minusvalenze dei beni strumentali esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione <sup>(1)</sup> se:

- a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- b) sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- c) i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.

Ai sensi del comma 334, art. 1 della successiva legge n. 296/2006 le minusvalenze di cui alla lett. c) non sono deducibili.

A tal proposito deve osservarsi, in linea generale, che le plusvalenze e le minusvalenze sono costituite dalla differenza, positiva o negativa, tra il corrispettivo o l'indennità percepiti e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, dalla differenza tra il valore normale del bene ed il costo non ammortizzato.

Nell'ipotesi in cui il "costo del bene non sia integralmente deducibile, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato" <sup>(2)</sup>.

Per quanto riguarda le modalità di tassazione dei predetti componenti positivi di reddito l'Agenzia delle Entrate ha precisato che non è possibile rateizzare i plusvalori come previsto per le imprese ai sensi dell'art 86, comma 4 del Tuir <sup>(3)</sup>. Tale interpretazione fa leva sulla mancanza di un espresso riferimento normativo e sull'applicazione del principio di cassa, che rappresenta una prerogativa dei soli redditi di lavoro autonomo.

Il comma 29 contenuto nel cosiddetto Decreto Bersani ha inoltre previsto che concorrono a formare il reddito anche i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale. La modifica è stata effettuata aggiungendo nel corpo dell'art. 54 il nuovo comma 1-quater. In questo caso, ove il compenso sia riscosso in un'unica soluzione, è possibile assoggettare tali importi a tassazione separata.

## **3. Le spese alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande**

Il comma 29 dell'art. 36 del d.l. n. 223/2006, che ha modificato l'art. 54, comma 5 del Tuir, ha previsto l'integrale deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi se i predetti oneri sono sostenuti dal committente del professionista e da quest'ultimo addebitati in fattura. In buona sostanza non si applica il limite del 2 per cento calcolato sui compensi professionali.

Per quanto riguarda gli adempimenti si fa rinvio alle precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 (paragrafo 38) <sup>(4)</sup>.

#### **4. Partecipazione a convegni: la detrazione dell'Iva delle spese alberghiere e delle somministrazioni di alimenti e bevande**

L'art. 1, comma 304, della legge Finanziaria, ha modificato il comma 1, lett. e), dell'art. 19-*bis*1 del D.P.R. n. 633/1972, prevedendo la detraibilità dell'Iva relative alle prestazioni alberghiere, alle somministrazioni di alimenti e bevande, inerenti alle partecipazioni a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi.

Il successivo comma 305 precisa, però, che *con riferimento all'anno 2007 la predetta detrazione spetta solo nella misura del cinquanta per cento.*

L'Agenzia delle Entrate <sup>(5)</sup> ha precisato che in base alle nuove disposizioni sono ammessi a fruire della detrazione dell'Iva, concernente le somministrazioni di alimenti e bevande e le spese alberghiere sostenute in occasione dei convegni, congressi e simili tutti gli esercenti arti e professioni che fruiscono delle predette prestazioni. Conseguentemente la detrazione fiscale spetta *anche ai professionisti che partecipano ai predetti eventi nella qualità di relatori.*

#### **5. Il "conto corrente professionale": le ultime novità previste dalla Legge Finanziaria del 2007**

L'art. 35, comma 12 del d.l. n. 223/2006 ha istituito l'obbligo di tenere *"uno o più conti correnti bancari o postali ai quali affluiscono, obbligatoriamente, le somme riscosse nell'esercizio dell'attività e dai quali sono effettuati i prelevamenti per il pagamento delle spese"*.

Il medesimo comma 12 ha stabilito che *"i compensi in denaro per l'esercizio di arti e professioni sono riscossi esclusivamente mediante assegni non trasferibili o bonifici ovvero altre modalità di pagamento bancario o postale nonché mediante sistemi di pagamento elettronico, salvo per importi unitari inferiori a 100 euro."*

Le modifiche intervenute a seguito dell'approvazione della legge di conversione (l. n. 248/2006) hanno reso più graduale l'applicazione delle nuove regole concernenti la riscossione dei compensi da parte dei professionisti. Secondo le disposizioni vigenti prima dell'approvazione della Legge Finanziaria 2007 l'obbligo di tracciabilità dei compensi riguardava solo gli importi maggiori o eguali a 1.000 euro. Tale limite sarebbe dovuto scendere a 500 euro per gli incassi relativi al periodo compreso tra il 1° luglio 2007 ed il 30 giugno 2008 e dal 1° luglio 2008 in avanti a 100 euro. Tuttavia il comma 69 dell'unico articolo della Legge Finanziaria 2007 ha di fatto rimodulato i predetti limiti concernenti le modalità di riscossione dei compensi ed applicabili durante il periodo transitorio. In particolare le modifiche più rilevanti sono le seguenti:

- è stato prolungato il periodo in cui il limite di applicazione delle nuove regole previste in tema di tracciabilità dei compensi sarà fissato a 1.000 euro;
- è stata posticipata al 1° luglio 2009 l'entrata in vigore "a regime" della tracciabilità dei compensi.

In pratica le predette modifiche possono essere sintetizzate con l'ausilio del seguente schema:

<b>Periodo d'imposta</b>	<b>Importo del pagamento</b>	<b>"Tracciabilità" del compenso</b>
Dal 12 agosto 2006 fino al 30 giugno 2008	Minore di 1.000 euro	No
	Maggiore o uguale a 1.000 euro	Si
Dal 1 luglio 2008 fino al 30 giugno 2009	Minore di 500 euro	No
	Maggiore o uguale a 500 euro	Si
Dal 1° luglio 2009	Minore di 100 euro	No
	Maggiore o uguale a 100 euro	Si

## **6. I veicoli utilizzati dai professionisti: le limitazioni alla deducibilità dei costi**

Gli esercenti arti e professioni potranno considerare in detrazione solo il 25 per cento del costo sostenuto per l'acquisto, il noleggio e la locazione finanziaria di un solo veicolo. La previsione è contenuta nell'art. 2, comma 71 del d.l. n. 262 del 3 ottobre 2006, che modifica l'art. 164, comma 1, lett. b) del Tuir.

Le ragioni che hanno indotto il legislatore nazionale a prevedere questa ulteriore limitazione alla deducibilità dei costi sostenuti dai professionisti risiedono in

una recente sentenza della Corte di Giustizia Ue <sup>(6)</sup>. In particolare i giudici comunitari hanno sancito che la deroga al diritto alla detrazione dell'Iva sui veicoli "aziendali" e le spese annesse (manutenzioni, acquisto di carburanti, etc.) non è ammissibile in quanto in contrasto con l'articolo 17, n. 7 della sesta direttiva Iva 77/388/Cee <sup>(7)</sup>. Inoltre la Corte Ue ha respinto la richiesta del Governo italiano di limitare i rimborsi retroattivi che infliggerebbero gravi danni ai conti pubblici e "ha disposto che non occorre limitare nel tempo gli effetti" della sentenza.

Il legislatore si è dunque preoccupato delle pesanti ripercussioni finanziarie conseguenti alla predetta pronuncia comunitaria. Pertanto al fine di recuperare una parte delle minori entrate dovute alla detraibilità dell'Iva, ha limitato la deducibilità del costo ai fini delle imposte sui redditi <sup>(8)</sup>. A partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del d.l. n. 262/2006 <sup>(9)</sup> gli esercenti arti e professioni potranno detrarre il 25 per cento del costo per un solo veicolo; in precedenza, invece, la deduzione era prevista nella misura del 50 per cento.

## **7. I mezzi di trasporto interessati dalla nuova disposizione**

L'ambito applicativo della disposizione che ha ridotto ulteriormente <sup>(10)</sup> la deducibilità dei costi concernenti i veicoli utilizzati dai professionisti è particolarmente ampio. La previsione normativa riguarda tutti i mezzi di trasporto, quindi: le autovetture e gli autocaravan, <sup>(11)</sup> i motocicli ed i ciclomotori. Inoltre sono irrilevanti le modalità di acquisizione dei veicoli. Infatti il nuovo limite del 25 per cento riguarda i veicoli acquistati, quelli utilizzati in base ad un contratto di noleggio o di locazione finanziaria.

La nuova norma non riguarda, invece, i veicoli immatricolati come autocarri ai sensi dell'art. 54, lett. d) del codice della strada. Infatti, anche prima dell'ultimo intervento normativo, l'Agenzia delle Entrate ha sempre negato la deducibilità, anche parziale, del costo sostenuto dai professionisti per l'acquisto di tale tipologia di mezzi di trasporto. Secondo l'Amministrazione Finanziaria il costo non può essere considerato in detrazione neppure in parte a causa della mancanza del requisito di inerenza. In questo caso non è possibile riscontrare un nesso di diretta strumentalità tra l'utilizzo di un autocarro e lo svolgimento di un'attività professionale che si caratterizza logicamente per il fatto di fondarsi sull'applicazione di energie intellettuali da parte del prestatore del servizio e che viene normalmente esplicitata in ambienti organizzati in ufficio <sup>(12)</sup>. In pratica, prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 262/2006 <sup>(13)</sup> il professionista, per i predetti veicoli, non poteva detrarre il 50 per cento del costo, né ora può considerare in detrazione il 25 per cento dello stesso.

## **8. I punti fermi dell'art. 164 del Tuir**

A ben vedere l'art. 164 del Tuir riferibile agli esercenti arti e professioni non è stato modificato integralmente. Infatti i contribuenti dovranno continuare a non tenere conto, al fine di determinare correttamente le quote di ammortamento deducibili, della parte di costo di acquisizione che eccede:

- 18.075,99 euro per le autovetture e gli autocaravan;
- 4.131,66 euro per i motocicli;
- 2.065,83 euro per i ciclomotori.

In buona sostanza sono rimasti invariati i limiti massimi su cui poter applicare la percentuale di deducibilità. Pertanto la minore deducibilità delle quote di ammortamento è dovuta esclusivamente alla riduzione della quota deducibile dal 50 per cento al 25 per cento. Ad esempio se un professionista sostiene un costo per l'acquisto di un'autovettura pari a 25.000 euro, d'ora in avanti potrà considerare in detrazione il 25 per cento di 18.075,99 euro, cioè 4.519 euro in luogo di quanto si verificava durante la vigenza della precedente disciplina, cioè quando la deduzione era di 9.038 euro pari al 50 per cento del massimale.

I medesimi limiti sono rimasti invariati anche laddove il contribuente utilizzi i predetti mezzi di trasporto in base ad un contratto di locazione finanziaria. In questo caso non può essere considerato in deduzione l'ammontare "dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati".

La nuova disposizione non ha neppure modificato i massimali applicabili nel caso in cui il mezzo di trasporto venga utilizzato in base ad un contratto di noleggio. Pertanto non è deducibile la quota che eccede 3.615,20 euro per le autovetture e gli autocaravan; 774,69 euro per i motocicli e 413,17 euro per i ciclomotori. Rimane ferma la presunzione di promiscuità con una detrazione limitata, prima del d.l. n. 262/2006, pari al 50 per cento dei canoni di noleggio sostenuti, ed ora ulteriormente ridotta al 25 per cento.

Inoltre continuano a considerarsi detraibili i predetti costi con riferimento ad un solo veicolo, ovvero ad un solo veicolo per ogni socio o associato se l'attività è svolta da società semplici o da associazioni di artisti e professionisti di cui all'art. 5 del Tuir.

## **9. Le modifiche introdotte dall'art. 7 del D.L. n. 262/2006**

Le modifiche introdotte dall'art. 2, comma 71 del d.l. in commento non comportano particolari difficoltà applicative. Il costo sostenuto per l'acquisto, per i canoni di locazione finanziaria o di noleggio delle autovetture, motocicli e ciclomotori è deducibile nella misura del 25 per cento anziché del 50 per cento. In buona sostan-

za sarà sufficiente, nel caso di acquisto, applicare la percentuale di ammortamento sul 25 per cento del costo sostenuto <sup>(14)</sup>.

La nuova misura riguarda anche la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi dei predetti mezzi di trasporto a motore, quindi, i costi relativi al carburante, i pedaggi autostradali, le spese di manutenzione e riparazione, i premi di assicurazione, etc.

L'elemento più significativo che occorre evidenziare in questa sede è l'immediata applicazione della disposizione a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto <sup>(15)</sup>. Tale circostanza può in effetti determinare una sostanziale retroattività della modifica normativa. In buona sostanza potrebbe anche verificarsi che alcuni professionisti non possano più considerare in detrazione, a partire dal 2006, alcuna quota di ammortamento con riferimento a veicoli già posseduti alla data di entrata in vigore del decreto (cfr. *infra*).

## **10. L'applicazione retroattiva della nuova disposizione**

Il comma 72 dell'art. 2 del decreto in rassegna prevede che "in deroga alla legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni del comma 71 hanno effetto a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto".

Da una prima veloce lettura della disposizione deve ritenersi che la deroga allo statuto del contribuente comporti immediatamente l'applicazione della deducibilità ridotta nella nuova misura del 25 per cento sui beni già posseduti, ovvero relativamente ai contratti già in corso. A ben vedere, però, le conseguenze potrebbero essere anche più gravi rispetto all'ipotesi di una deducibilità limitata. Infatti in alcuni casi il contribuente potrebbe addirittura trovarsi in una situazione in cui non abbia più titolo a considerare in deduzione ulteriori quote di ammortamento, rispetto a quelle già considerate in detrazione nei precedenti esercizi. In buona sostanza le predette quote, relative ai periodi di imposta precedenti, potrebbero già aver superato il limite del 25 per cento del costo complessivo. Conseguentemente il professionista non avrebbe più capienza nel periodo di imposta 2006 per poter ancora considerare in deduzione ulteriori ammortamenti.

La prosecuzione degli ammortamenti sarà possibile, sia pure tenendo conto della nuova limitata misura, solo per i mezzi di trasporto acquistati nel corso del periodo di imposta 2005, per i quali sia stata quindi già dedotta una sola quota di ammortamento. Infatti in questo caso il professionista avrà ancora capienza per il calcolo degli ammortamenti deducibili al fine di determinare il reddito professionale tassabile.

## **11. Le modifiche introdotte dalla Legge Finanziaria del 2007**

L'art. 1, comma 334 della legge Finanziaria del 2007 ha introdotto una rilevante modifica normativa concernente la durata minima, ai fini della deducibilità fiscale, dei contratti di locazione finanziaria dei veicoli strumentali all'attività di lavoro autonomo.

Tale modifica stabilisce che la durata minima del contratto di locazione finanziaria, al fine di beneficiare della deducibilità dei relativi canoni, è pari alla durata dell'ammortamento fiscale previsto per il medesimo bene <sup>(16)</sup>. Il legislatore, tramite la nuova previsione, ha voluto eliminare la maggiore convenienza, che derivava dall'applicazione delle regole fiscali vigenti in precedenza, ad ottenere la disponibilità dei veicoli aziendali tramite contratti di locazione finanziaria e non tramite l'acquisto degli stessi.

Ad esempio, tenendo in considerazione per le autovetture il coefficiente di ammortamento stabilito dal DM del 31 dicembre 1988 nella misura del 25 per cento, il contratto di locazione finanziaria deve avere una durata minima di quattro anni non essendo più sufficiente una durata di almeno due anni (pari alla metà del periodo di ammortamento).

La modifica normativa si applica, come previsto dal comma ai canoni relativi a contratti di locazione finanziaria stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della predetta legge, quindi a partire dal 1° gennaio 2007.

## **12. La detrazione dell'Iva degli autoveicoli strumentali e delle spese di gestione**

La Corte di Giustizia Ue, con la sentenza del 14 settembre 2006, pronunciata nel procedimento C-228/05, ha dichiarato che l'art. 19 *bis*1, comma 1, lettere c) e d) del D.P.R. n. 633 del 1972 era in contrasto con la normativa comunitaria. L'illegittimità della normativa interna rispetto agli articoli 17 e 29 della VI Direttiva Iva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE riguardava la parte in cui veniva esclusa la detraibilità dell'imposta assolta in via di rivalsa con riferimento all'acquisto dei veicoli aziendali e dei relativi servizi.

In particolare la Corte di Giustizia Ue ha osservato come il diritto di detrazione, in quanto parte integrante del meccanismo di funzionamento dell'Imposta sul valore aggiunto, può essere limitato "solo" per motivi congiunturali. Nel caso dell'Italia i giudici comunitari hanno ritenuto che tali motivi non sussistessero e le violazioni commesse per tanti anni sono apparse così palesi da determinare un'applicazione retroattiva della pronuncia <sup>(17)</sup>.

Per effetto di tale sentenza è in linea teorica detraibile in misura integrale, fatta salva *l'applicazione del principio di inerenza*, l'Iva relativa all'acquisto, ai contratti

di locazione finanziaria o di noleggio dei veicoli strumentali nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo. La medesima detrazione integrale dell'Iva riguarda anche le spese di gestione (carburanti, manutenzioni e riparazioni, etc.). Si tenga però presente che l'attività notarile presenta caratteristiche tali da rendere particolarmente difficile la dimostrazione della totale inerenza del mezzo di trasporto rispetto all'attività professionale esercitata <sup>(18)</sup>.

E' possibile, però, che l'Unione europea conceda all'Italia l'autorizzazione a stabilire una misura ridotta della percentuale di detrazione dell'Iva per gli acquisti dei predetti beni e delle relative spese di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 19-*bis*1 del D.P.R. n. 633/1972. A tal proposito deve segnalarsi che probabilmente la quota di detraibilità sarà del 40 per cento. L'indicazione viene dalla Commissione UE che ha autorizzato l'Italia a presentare al Consiglio europeo la richiesta di limitare la detrazione dell'Iva sui veicoli fino a nove posti diversi da quelli che qualificano l'attività propria dell'impresa. E' necessario ora attendere il via libera comunitario alla richiesta che avrà effetto dalla pubblicazione della decisione sulla Gazzetta Ufficiale europea <sup>(19)</sup>.

### **13. La partecipazione degli immobili alla formazione del reddito di lavoro autonomo: cenni**

I commi 334 e 335 contenuti nell'unico articolo che compone la legge Finanziaria del 2007 introducono numerose novità concernenti gli immobili utilizzati dai professionisti nell'esercizio di arti e professioni. Il legislatore è intervenuto direttamente nel testo dell'art. 54 del TUIR riscrivendo integralmente buona parte della disposizione. Le principali modifiche riguardano:

- la deducibilità degli ammortamenti e dei canoni di locazione finanziaria <sup>(20)</sup>;
- la tassazione delle plusvalenze realizzate con riferimento ai predetti immobili;
- la deducibilità delle relative minusvalenze.

In realtà l'ambito applicativo dell'intervento del legislatore è ben più ampio. Infatti ulteriori modifiche normative prevedono l'applicabilità anche ai professionisti della disposizione già applicabile alle imprese e concernente lo "scorporo" del valore delle aree. In buona sostanza anche i professionisti non potranno ammortizzare:

- né il costo sostenuto per l'acquisto di un terreno che costituisce una pertinenza dell'immobile utilizzato come studio professionale;
- né i terreni sui quali insistono i predetti immobili.

Le disposizioni in rassegna hanno poi modificato anche i criteri di deducibilità delle spese di ristrutturazione e di manutenzione ordinaria e straordinaria. E' stato infatti introdotto nel corpo dell'art. 54 del TUIR il "plafond" del 5 per cento già ap-

plicabile alle imprese ai sensi dell'art. 102, comma 6. Alla luce del testo novellato della disposizione i predetti oneri potranno essere considerati integralmente in detrazione nell'esercizio in cui sono stati sostenuti entro il limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio del periodo di imposta dal registro di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 600/1973, e successive modificazioni. La quota eccedente sarà deducibile in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi. La medesima disposizione riguarda anche i beni immobili utilizzati promiscuamente.

<b>I NUOVI CRITERI DI DEDUCIBILITA' DEI COSTI DEGLI IMMOBILI DEI PROFESSIONISTI</b>	
<b>Fino al 31 dicembre 2006</b>	<b>Dal 1° gennaio 2007</b>
Immobili in proprietà: indeducibilità delle quote di ammortamento <sup>(21)</sup>	Immobili in proprietà: deducibilità delle quote di ammortamento per i fabbricati acquistati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009
—	Immobili in proprietà: aree pertinenziali o sottostanti agli immobili strumentali - indeducibilità delle quote di ammortamento
Immobili in leasing: indeducibilità dei canoni di locazione finanziaria	Immobili in leasing: deducibilità dei canoni di locazione finanziaria per i contratti stipulati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009 se il contratto ha una durata minima di otto anni e una durata massima di quindici anni
Immobili in leasing: deducibilità di un importo pari alla rendita catastale	—
—	Immobili in leasing: aree pertinenziali o sottostanti agli immobili strumentali - indeducibilità dei canoni di locazione finanziaria
Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria: deducibilità in quote costanti nel periodo di imposta in cui sono state sostenute e nei quattro successivi	Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione (anche ordinaria) non capitalizzabili: deducibilità nel periodo di imposta in cui vengono sostenute nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio dell'esercizio dal relativo registro; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi di imposta

	successivi.
Spese di manutenzione ordinaria: deducibilità in un unico esercizio in base al criterio di cassa	Spese di manutenzione ordinaria: deducibilità secondo il criterio indicato nel punto precedente

#### **14. L'ammortamento degli immobili (esclusivamente) strumentali nell'attività di lavoro autonomo**

Una delle novità più rilevanti per i professionisti, introdotta comma 334 della legge Finanziaria del 2007, consiste nella possibilità di considerare in detrazione le quote di ammortamento determinate in relazione al costo sostenuto.

Il legislatore è intervenuto direttamente nel corpo dell'art. 54 del TUIR mediante la sostituzione integrale del comma 2. Alla luce del testo novellato della disposizione continuano a non essere ammortizzabili "gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione". Invece tramite l'eliminazione, all'interno del comma 2, dell'inciso "esclusi gli immobili", il legislatore ha conseguentemente previsto la deducibilità delle quote di ammortamento relative ai fabbricati strumentali per l'esercizio delle arti e delle professioni.

Le quote di ammortamento deducibili dovranno essere determinate <sup>(22)</sup> con l'applicazione al costo dei beni "dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Per gli immobili quindi si applica il coefficiente di ammortamento stabilito nella misura del 3 per cento. Al fine di individuare la portata applicativa della disposizione deve innanzitutto osservarsi come la disposizione preveda quale unico requisito la "strumentalità" del cespite.

Per quanto riguarda la base di commisurazione delle quote di ammortamento deve ricordarsi come il coefficiente di ammortamento pari al 3 per cento <sup>(23)</sup> debba essere applicato al costo di acquisizione dell'unità immobiliare comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione, quali l'imposta di registro, catastale, le spese notarili e così via <sup>(24)</sup>.

Il legislatore, nel prevedere la novità in rassegna, ha però stabilito un limite temporale. Infatti la possibilità di considerare in detrazione le quote di ammortamento dei fabbricati riguarda esclusivamente gli immobili strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione acquistati nel periodo dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009. I costi sostenuti per gli acquisti effettuati prima <sup>(25)</sup> o dopo tale periodo non potranno, quindi, essere considerati in detrazione tramite la procedura di ammortamento. <sup>(26)</sup>

Il legislatore ha poi previsto anche un limite quantitativo <sup>(27)</sup> disponendo e-

spressamente che “per i periodi di imposta 2007, 2008 e 2009, gli importi deducibili sono ridotti ad un terzo” <sup>(28)</sup>. Da un punto di vista pratico la previsione vuol significare che il professionista potrà considerare in detrazione dal reddito di lavoro autonomo una quota di ammortamento determinata applicando un coefficiente pari all'1 per cento del costo anziché del 3 per cento <sup>(29)</sup>. A tal proposito sembra di comprendere che la disposizione trovi applicazione temporaneamente per mere esigenze di gettito. Tale soluzione si desume direttamente dal testo della norma che prevede espressamente tale limite esclusivamente con riferimento ai periodi di imposta 2006, 2007 e 2008. Pertanto nei periodi di imposta successivi la detrazione delle predette quote tornerà ad essere “piena”. <sup>(30)</sup>

La nuova disciplina introdotta a seguito dell'approvazione della Legge Finanziaria per il 2007 non modifica, però, la possibilità di considerare in detrazione le quote di ammortamento dei beni immobili acquistati o costruiti fino al 14 giugno 1990. La rilevanza fiscale delle predette quote è stata riconosciuta dal legislatore fiscale anche prima dell'entrata in vigore delle novità in rassegna. Pertanto da questo punto di vista continuano ad applicarsi le disposizioni già in vigore. Tuttavia se l'immobile è stato acquistato anteriormente al 1° gennaio 1985, il contribuente potrà considerare in detrazione solo le quote di ammortamento maturate dal 1985 in avanti. Al contrario non possono costituire oggetto di alcuna deduzione le quote relative agli anni precedenti al 1985. Infatti, prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 853 del 1984, convertito nella legge n. 17 del 1985 queste quote di ammortamento non erano deducibili.

<b>REGIME DI DEDUCIBILITA' DELLE QUOTE DI AMMORTAMENTO DEGLI IMMOBILI</b>	
<b>Data di acquisto o costruzione dell'immobile</b>	<b>Regime tributario applicabile</b>
- entro il 14 giugno 1990;	- detrazione delle quote di ammortamento maturate a partire dal periodo di imposta 1985;
- dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006	- nessuna detrazione né degli ammortamenti, né della rendita catastale;
- dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009	- detrazione delle quote di ammortamento – nel periodo 2007-2009 gli ammortamenti detraibili sono ridotti ad un terzo;
- dal 1° gennaio 2010 in avanti	- nessuna detrazione né degli ammortamenti, né della rendita catastale

## **15. I canoni di locazione finanziaria degli immobili utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'arte e della professione**

Il legislatore della Finanziaria 2007 ha poi previsto, anche con riferimento agli immobili utilizzati sulla base di un contratto di locazione finanziaria, la deducibilità integrale <sup>(31)</sup> dei relativi canoni maturati nel corso dell'esercizio. Trova dunque applicazione anche con riferimento ai fabbricati un'eccezione al principio di cassa già prevista in precedenza con riferimento ai contratti aventi per oggetto la locazione finanziaria dei beni mobili.

Il nuovo testo dell'art. 54, comma 2 del TUIR, come modificato dalla Legge Finanziaria del 2007 ha eliminato dal testo quella parte della disposizione che prevedeva con riferimento ai contratti di leasing immobiliare una deduzione limitata ad un importo pari alla rendita catastale <sup>(32)</sup>. Pertanto i professionisti potranno beneficiare della deducibilità dei canoni di locazione finanziaria degli immobili con riferimento ai contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2007. <sup>(33)</sup>

Per quanto riguarda l'ambito applicativo della disposizione il lettore potrà fare riferimento alle medesime considerazioni già espresse a proposito della disciplina degli ammortamenti dei fabbricati (*supra*). È necessario che il cespite sia strumentale rispetto all'attività di lavoro autonomo esercitata.

Per quanto riguarda i criteri di determinazione dei canoni che i professionisti potranno considerare effettivamente in deduzione dal reddito, è già stato anticipato come il legislatore abbia derogato al principio di cassa <sup>(34)</sup>. I canoni relativi agli immobili potranno assumere rilevanza fiscale non solo limitatamente ai contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2007, ma limitatamente agli importi maturati nel periodo di imposta. Pertanto se il professionista corrisponde, al momento della sottoscrizione del contratto, il cosiddetto maxicanone, dovrà provvedere alla determinazione della quota di costo maturata nell'esercizio suddividendo l'importo del primo canone pagato in relazione all'intera durata del contratto.

Analogamente a quanto stabilito per gli immobili oggetto di acquisto, anche per i contratti di leasing immobiliare il legislatore ha previsto un limite temporale. Infatti la detrazione dal reddito di lavoro autonomo è consentita esclusivamente per i canoni relativi ai contratti stipulati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009. Pertanto ove il professionista avesse stipulato un contratto in epoca anteriore, nonostante le modifiche apportate dalla Legge Finanziaria in rassegna, non potrà considerare in detrazione alcun importo.

Il legislatore ha poi previsto anche in questo caso, cioè per gli immobili utilizzati in leasing, un limite quantitativo alla detraibilità dei canoni che assumono rilevanza fiscale, per i periodi di imposta 2007, 2008 e 2009, solo nella misura di un terzo. Successivamente, quindi a partire dal periodo di imposta 2010, la deducibilità

tornerà ad essere "piena" senza alcuna limitazione circa l'importo <sup>(35)</sup>.

Un ulteriore limite temporale previsto dalla Finanziaria del 2007, con riferimento ai leasing immobiliari, riguarda l'individuazione di un periodo minimo e massimo circa la durata del contratto. In particolare, affinché il professionista possa considerare in detrazione i canoni di locazione finanziaria la durata contrattuale deve essere almeno pari a otto anni e mai superiore a quindici anni. Pertanto, ove ad esempio il contratto avesse una durata pari a venti anni, la deducibilità del costo risulterebbe in ogni caso preclusa. Risulterebbe quindi ininfluente osservare che il contratto sia stato stipulato dopo il 1° gennaio 2007, quindi successivamente all'entrata in vigore della legge Finanziaria del 2007.

In realtà non bisogna dimenticare che i criteri di deducibilità dei predetti canoni sono stati sottoposti nel corso del tempo a diversi cambiamenti. In particolare, per individuare tali criteri si deve avere riguardo alla data di stipula del contratto. Infatti si deve ritenere che, per i contratti stipulati nei periodi precedenti rispetto all'entrata in vigore della legge Finanziaria del 2007, continui a trovare applicazione la disciplina previgente. Pertanto per i contratti di locazione finanziaria stipulati fino al 1° marzo 1989, la deducibilità dei canoni è consentita esclusivamente in base al criterio di cassa e per qualsiasi durata del contratto. Invece, per i contratti di locazione finanziaria stipulati dal 2 marzo 1989 fino al 14 giugno 1990 è possibile beneficiare dell'integrale deducibilità dei canoni in base al principio di competenza. <sup>(36)</sup> Tuttavia in questo caso il legislatore ha richiesto che il contratto non abbia una durata inferiore a otto anni.

<b>REGIME DI DEDUCIBILITA' DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA DEGLI IMMOBILI</b>	
<b>Data di stipula del contratto di leasing</b>	<b>Regime tributario applicabile</b>
- entro il 1° marzo 1989;	- detrazione integrale dei canoni di locazione finanziaria in base al principio di cassa ed indipendentemente dal periodo di durata del contratto;
- dal 2 marzo 1989 fino al 14 giugno 1990;	- detrazione integrale dei canoni di locazione finanziaria in base al principio di competenza solo se il contratto ha una durata non inferiore a otto anni
- dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006;	- detrazione solo della rendita catastale dell'immobile indipendentemente dalla durata del contratto;

- dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009;	- detrazione integrale dei canoni di locazione finanziaria in base al principio di competenza solo se il contratto ha una durata non inferiore a otto anni e non superiore a quindici anni - nel periodo 2007-2009 la quota detraibile è ridotta ad un terzo;
- dal 1° gennaio 2010 in avanti	- nessuna detrazione dei canoni di locazione finanziaria

## 16. Gli immobili utilizzati promiscuamente posseduti a titolo di proprietà

Il legislatore della Finanziaria non ha modificato i criteri di detraibilità dei costi relativi agli immobili posseduti a titolo di proprietà, ma utilizzati dal professionista promiscuamente per esigenze personali e familiari. Il legislatore ha riscritto integralmente l'art. 54, comma 3, secondo periodo lasciando sostanzialmente inalterata la disposizione. Le modifiche più rilevanti riguardano, invece, i medesimi immobili utilizzati promiscuamente, ma in virtù di un contratto di locazione finanziaria. In questo caso, come sarà chiarito più avanti (*cf. Infra*) il legislatore della Finanziaria del 2007 ha previsto la possibilità di considerare in detrazione in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo un importo pari al 50 per cento dei canoni di locazione finanziaria maturati nel periodo di imposta. Appare dunque evidente, alla luce delle ultime modifiche, che gli immobili utilizzati promiscuamente sulla base di un contratto di locazione finanziaria consentono al professionista di fruire di un trattamento fiscale più favorevole. Infatti, ove il legislatore avesse voluto equiparare il trattamento fiscale degli immobili indipendentemente dal titolo posto a fondamento dell'utilizzo, avrebbe dovuto consentire l'ammortamento anche per i fabbricati utilizzati promiscuamente. In buona sostanza il legislatore avrebbe dovuto permettere al professionista di considerare in detrazione una quota di ammortamento annuale commisurata al 50 per cento del costo dell'immobile. Invece la scelta è stata diversa. Infatti per gli immobili detenuti a titolo di proprietà è detraibile solo il 50 per cento della rendita catastale <sup>(37)</sup>.

Il legislatore fiscale ha confermato, anche nel nuovo comma 3 dell'art. 54 citato, una disposizione antielusiva già in vigore. Il professionista che detiene l'immobile ad uso promiscuo a titolo di proprietà potrà beneficiare della detrazione del 50 per cento della rendita catastale solo a condizione che non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione. Il legislatore si è preoccupato del comportamento di quei professionisti che, già disponendo di un immobile già utilizzato solo per lo svolgimento di un'attività professionale potessero dichiarare, con un evidente intento elusivo, di u-

tilizzare per lo stesso scopo, sia pure parzialmente, l'immobile adibito ad abitazione.

Non è stata introdotta, invece, nessuna limitazione nel caso in cui l'immobile utilizzato esclusivamente per l'attività sia ubicato in un comune diverso rispetto a quello di abitazione <sup>(38)</sup>.

L'art. 54, comma 3 del Tuir, modificato dalla Finanziaria del 2007, prevede ancora, come già ricordato, la possibilità di considerare in detrazione il 50 per cento della rendita catastale dell'immobile. Non è consentita, quindi, alcuna deduzione a titolo di ammortamento neppure nel caso in cui l'immobile sia stato acquistato entro il 14 giugno 1990 <sup>(39)</sup>.

## **17. Gli immobili in leasing utilizzati promiscuamente dai professionisti**

Le modifiche intervenute a seguito dell'approvazione della Legge Finanziaria del 2007 hanno previsto la detraibilità dei canoni di locazione finanziaria degli immobili ad uso promiscuo. La rilevanza fiscale dei predetti oneri è stata riconosciuta nella misura del 50 per cento. Il testo dell'art. 54 del TUIR, in vigore fino al 31 dicembre 2006 prevedeva, invece, la possibilità di considerare in detrazione solo un importo pari al 50 per cento della rendita catastale.

La recente modifica assume, quindi, particolare rilievo. Essa attribuisce una maggiore convenienza fiscale, con riferimento agli immobili ad uso promiscuo, ai contratti di locazione finanziaria rispetto agli immobili detenuti in proprietà. Infatti, in questo ultimo caso, non è possibile beneficiare della detrazione dal reddito di lavoro autonomo delle quote di ammortamento neppure se commisurate al 50 per cento del costo <sup>(40)</sup> (*supra*). Tuttavia deve essere osservato che anche in questa circostanza la detraibilità dei canoni di locazione finanziaria è subordinata al fatto "che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione".

Per quanto riguarda la misura del 50 per cento deve osservarsi come sia irrilevante la porzione dell'unità immobiliare effettivamente destinata all'esercizio dell'attività professionale. In buona sostanza il legislatore ha inteso optare, anche per evidenti ragioni di semplificazione, per una detrazione forfetaria del canone. E' irrilevante che il professionista decida di utilizzare per lo svolgimento dell'attività una sola stanza, ovvero più della metà dell'immobile. Infatti sarà possibile beneficiare della detrazione solo nella misura forfetaria del 50 per cento. La misura della detrazione sarà quindi indipendente da qualsiasi indagine preventiva volta ad accertare quale porzione dell'immobile sia effettivamente destinata all'attività professionale.

## **18. Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli**

## immobili

Il legislatore della Finanziaria ha modificato anche i criteri di detrazione delle spese sostenute per l'ammmodernamento, la ristrutturazione e la manutenzione degli immobili. Inoltre le spese di tipo ordinario non sono più detraibili, in alcuni casi, secondo il criterio di cassa, cioè nell'esercizio in cui sono state sostenute dal professionista.

Prima delle novità in rassegna i predetti oneri, escluse le spese di tipo ordinario, cioè quelle conseguenti al normale utilizzo del bene, non potevano essere considerate in detrazione in un unico esercizio. Il professionista poteva considerare in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo una quota di ammortamento da indicare nel quadro RE del Modello Unico in corrispondenza del rigo concernente gli immobili. In particolare secondo la previgente disciplina tali spese erano detraibili in quote costanti nell'esercizio in cui erano sostenute e nei quattro successivi.

Ora, invece, le modalità da seguire sono cambiate radicalmente. Il legislatore ha introdotto anche per i professionisti un criterio praticamente analogo a quello previsto per le imprese. Pertanto gli oneri relativi agli immobili "sono deducibili, nel periodo di imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili <sup>(41)</sup>, quale risulta all'inizio del periodo di imposta dal registro di cui all'art. 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi". L'unica eccezione riguarda, però, come sarà chiarito in seguito (cfr. *infra*) "gli oneri imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono".

Secondo le modifiche in rassegna non assume più rilevanza per gli immobili la distinzione tra gli oneri di tipo ordinario e quelli straordinari. Il professionista potrà considerarli integralmente in detrazione in un unico esercizio in base al criterio di cassa, ma entro il plafond del 5 per cento. Tale limite dovrà essere determinato, come per le imprese, avendo riguardo all'ammontare dei beni ammortizzabili che risulta all'inizio dell'esercizio dal libro dei beni ammortizzabili <sup>(42)</sup>. L'eventuale quota di oneri sostenuta in misura superiore al limite così determinato potrà essere considerata in detrazione in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi. A tal fine non assume alcun rilievo l'esercizio in cui il professionista ha materialmente sostenuto la spesa. La prima quota eccedente il limite del 5 per cento parteciperà alla determinazione del reddito di lavoro autonomo solo a partire dall'esercizio successivo.

Al lettore non sarà certamente sfuggito come gli oneri di manutenzione ordinaria, diversamente dalla precedente disciplina, potrebbero non essere detraibili in un'unica soluzione in base al criterio di cassa. Prima delle novità in rassegna le spe-

se ordinarie potevano essere prese in considerazione in base al criterio di cassa. L'art. 54, comma 2 del TUIR, nella formulazione originaria conteneva in chiaro riferimento alla "manutenzione straordinaria." <sup>(43)</sup> Pertanto in un numero limitato di casi il professionista doveva fare riferimento solo al periodo di imposta durante il quale aveva sostenuto la spesa. Ad esempio le spese sostenute per la tinteggiatura dei vari ambienti di lavoro, ovvero per sostituire la carta da parati dei medesimi ambienti potevano essere considerate integralmente in deduzione dal reddito in un'unica soluzione al momento del pagamento. Oggi, dopo l'intervento del legislatore della Finanziaria non è più così. La disciplina è cambiata radicalmente pertanto la detrazione integrale dei predetti oneri sarà ancora possibile solo entro il predetto limite del 5 per cento del costo complessivo dei beni ammortizzabili <sup>(44)</sup>. Pertanto laddove il professionista sostenga ingenti oneri di manutenzione ordinaria, ovvero spese di tipo straordinario e di ristrutturazione è possibile che la maggior parte dei costi così sostenuti sia detraibile solo nei periodi di imposta successivi <sup>(45)</sup>.

### **19. I costi di ristrutturazione "incrementativi"**

Il legislatore, nel prevedere i nuovi criteri di detraibilità dei predetti oneri ha escluso i cosiddetti costi "incrementativi". Si tratta di quegli oneri che devono essere considerati ad incremento del costo dell'immobile cui si riferiscono.

In realtà non si tratta di una novità assoluta. L'art. 54 del TUIR nella formulazione previgente non ne faceva menzione. Tuttavia, anche prima dell'approvazione della Legge Finanziaria del 2007, il professionista non poteva esimersi dall'individuare correttamente i predetti oneri. Infatti l'indetraibilità delle quote di ammortamento per gli immobili acquistati entro il 31 dicembre 2006, <sup>(46)</sup> determinava, automaticamente, anche l'indetraibilità dei costi sostenuti dal professionista che dovevano obbligatoriamente essere considerati ad incremento di costo di acquisto.

Oggi, invece, il trattamento fiscale dei predetti oneri risente dei mutamenti della relativa disciplina. La diretta imputazione dei predetti oneri al costo di acquisto degli immobili determinerà l'aumento della base di calcolo degli ammortamenti. Infatti il professionista dovrà applicare il coefficiente di ammortamento <sup>(47)</sup> al costo sostenuto per l'acquisto dell'immobile aumentato dalla spesa relativa all'imposta di registro, delle imposte ipotecarie e catastali, delle spese notarili e così via <sup>(48)</sup>. L'elenco non è chiaramente tassativo dovendo considerare quale spesa incrementativa ogni arricchimento del valore dell'immobile permanente ed indipendente dal tipo di utilizzo o di destinazione dell'unità immobiliare <sup>(49)</sup>.

La situazione cambierà radicalmente nei successivi periodi di imposta. Infatti a partire dagli immobili acquistati dal 1° gennaio 2010, il sostenimento di oneri in-

crementativi del costo di acquisto dell'immobile si tradurrà automaticamente, come per il passato, nell'impossibilità di considerare in detrazione tali spese. Infatti a decorrere da tale data il professionista non può considerare in detrazione le quote di ammortamento relative allo studio professionale acquistato. Tali quote continueranno ad assumere rilevanza fiscale esclusivamente per gli immobili acquistati nel triennio 1° gennaio 2007 - 31 dicembre 2009. Pertanto, ove il professionista sostenesse, anche a partire dal 2010, una serie di oneri da considerare in aumento del valore dell'immobile, tali spese concorrerebbero ad aumentare la base di calcolo delle quote di ammortamento.

## **20. Il regime transitorio: le spese di ammodernamento, ristrutturazione e riparazione degli immobili sostenute nei precedenti esercizi**

Alcuni dubbi applicativi traggono origine durante la fase transitoria, cioè durante il passaggio dalle precedenti regole alle novità contenute nel testo novellato dell'art. 54 del TUIR. Potrebbe dunque verificarsi che il professionista abbia sostenuto negli esercizi precedenti al 2007 oneri di manutenzione straordinaria o di ammodernamento e, conseguentemente, sia in corso la deduzione secondo i criteri previsti dalla precedente normativa. Ad esempio se i predetti costi sono stati sostenuti nel periodo di imposta 2006 un quinto di essi sarà considerato in detrazione nello stesso esercizio. Invece le rimanenti quattro quote <sup>(50)</sup> saranno considerate in diminuzione dal reddito professionale negli esercizi successivi, cioè tra il 2007 ed il 2010.

Appare dunque evidente, e non potrebbe essere diversamente, che in virtù di tale effetto di "trascinamento" la "vecchia" e la nuova disciplina finiscono con il sovrapporsi. Gli oneri sostenuti nei precedenti esercizi <sup>(51)</sup> devono continuare ad essere considerati in detrazione secondo le precedenti regole, fino ad esaurimento, anche nei periodi di imposta successivi al 2006. Invece gli oneri sostenuti a partire dall'esercizio 2007 dovranno sottostare alla regola del plafond del 5 per cento. Pertanto essi potranno essere considerati integralmente in detrazione fino a concorrenza del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo di imposta dai registri contabili. La quota eccedente il predetto limite sarà detraibile in cinque quote costanti a partire dal periodo di imposta successivo.

<b>GLI ONERI DI AMMODERNAMENTO, RISTRUTTURAZIONE E MANUTENZIONE DEGLI IMMOBILI</b>	
- Oneri di ammodernamento, ristrutturazio-	- Detrazione in quote costanti nell'esercizio

ne e manutenzione straordinaria sostenuti entro il 31 dicembre 2006	stesso in cui sono stati sostenuti e nei quattro successivi, (anche fino al 2010), cioè durante il periodo di vigenza della nuova disciplina
- Oneri di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione sostenuti a partire dal 1° gennaio 2007 di importo non superiore al 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti dai registri contabili (cespiti, etc) all'inizio del periodo di imposta	- Detrazione integrale nell'esercizio in cui sono stati sostenuti
- Oneri di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione, sostenuti a partire dal 1° gennaio 2007 di importo superiore al predetto limite del 5 per cento	- Detrazione integrale nell'esercizio in cui sono stati sostenuti dell'importo non superiore al limite del 5 per cento; - Detrazione della quota eccedente il predetto limite in cinque quote costanti a partire dal periodo di imposta successivo

## **21. Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e di manutenzione degli immobili ad uso promiscuo**

Il regime di detrazione delle spese relative agli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione esaminato in precedenza dovrebbe valere anche per gli immobili ad uso promiscuo <sup>(52)</sup>. Tuttavia deve essere ricordato, come d'altra parte prevedeva anche il testo dell'art. 54 del TUIR prima delle ultime modifiche, che la detraibilità è limitata alla misura del 50 per cento.

## **22. Le plusvalenze e le minusvalenze relative agli immobili**

Il legislatore della Legge Finanziaria del 2007, dopo aver previsto la possibilità di considerare in detrazione le quote di ammortamento degli immobili, ha conseguentemente introdotto la rilevanza fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze concernenti i medesimi cespiti.

Per quanto riguarda la tassazione dei plusvalori la modifica è intervenuta nel corpo dell'art. 54, comma 1-*bis* del TUIR. Secondo il testo novellato della disposizione concorrono a formare il reddito le plusvalenze dei beni strumentali con l'unica esclusione rappresentata dagli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione. Infatti il costo sostenuto per l'acquisto dei predetti beni (non ammortizzabili) costituisce, in base alla normativa fiscale, spesa di rappresentanza. Tuttavia deve osservarsi che

la rilevanza fiscale delle plusvalenze relative agli immobili riguarda esclusivamente i plusvalori realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2007, cioè a partire dalla data di entrata in vigore della legge Finanziaria del 2007 <sup>(53)</sup>. Inoltre le plusvalenze rilevano se:"

- a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- b) sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- c) i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione".

Per quanto riguarda l'ambito applicativo della disposizione si ritiene che la norma faccia riferimento esclusivamente agli immobili che possono essere oggetto di ammortamento. Non è rilevante, in concreto, che il cespite non sia stato effettivamente ammortizzato, ma ciò che conta è l'effettiva possibilità di considerare in detrazione le quote di ammortamento commisurate al costo sostenuto. Tale interpretazione sembra l'unica possibile anche se la lettera della disposizione potrebbe fuorviare il lettore. Infatti il legislatore non ha previsto, almeno espressamente, alcuna distinzione tra gli immobili ammortizzabili e quelli non ammortizzabili in quanto acquistati entro il 31 dicembre del 2006 prima dell'entrata in vigore della legge Finanziaria del 2007.

Ulteriori considerazioni devono essere svolte con riferimento ai beni immobili acquistati o costruiti entro il 14 giugno 1990. In questo caso il professionista ha potuto considerare in detrazione, anche prima dell'entrata in vigore delle novità in rassegna, le quote di ammortamento commisurate al costo sostenuto per l'acquisto. E' probabile, quindi, che il fisco attribuisca rilevanza, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, anche alle plusvalenze realizzate con riferimento ai predetti immobili. Tale rilevanza dovrà però essere correttamente limitata ai corrispettivi o alle indennità percepite a far data dal 1° gennaio 2007. <sup>(54)</sup>.

*Questi dubbi applicativi, riguardanti l'ambito applicativo della disposizione, sono stati recentemente risolti dall'Agenzia delle Entrate. In particolare gli esercenti arti e professioni dovranno assoggettare a imposizione le plusvalenze derivanti dall'estromissione di immobili strumentali solo se questi ultimi sono stati acquistati "successivamente al 1° gennaio 2007" <sup>(55)</sup>. <sup>(56)</sup>*

Ai fini della determinazione plusvalenze deve tenersi in considerazione, più in generale, quanto previsto dall'art. 54, comma 1-*bis* del TUIR. Secondo tale disposizione, come già ricordato, "si considerano plusvalenza o minusvalenza la differenza, positiva o negativa, tra il corrispettivo o l'indennità percepiti e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato".

Il riferimento al valore normale <sup>(57)</sup> deve essere effettuato per la determina-

zione degli eventuali plusvalori realizzati a seguito di "autoconsumo" <sup>(58)</sup> ovvero per le operazioni di destinazione dell'immobile "a finalità estranee all'arte o professione". Pertanto se un professionista acquista un immobile nel periodo di imposta 2007 e successivamente decide di estrometterlo dall'attività mediante un atto di donazione ad un figlio, l'eventuale plusvalenza dovrà essere determinata effettuando la differenza tra il valore (normale) dell'immobile all'atto della donazione ed il costo non ammortizzato.

Le plusvalenze realizzate con riferimento ai predetti immobili non potranno essere rateizzate. L'Amministrazione Finanziaria si è già espressa negativamente su questo aspetto con riferimento ai plusvalori realizzati a seguito delle cessioni degli altri beni strumentali. Pertanto appare ragionevole ritenere che l'Agenzia delle Entrate non muti orientamento con riferimento al principio contenuto nella circolare n. 28/ del 4 agosto 2006. In quella occasione è stato affermato espressamente "che, in applicazione del criterio di imputazione temporale dei redditi di lavoro autonomo fondato sul principio di cassa ed in mancanza di un espresso riferimento normativo, non vi sia la possibilità per il professionista di rateizzare in più esercizi la plusvalenza rateizzata, come previsto, invece, dall'art. 86, comma 4, del TUIR.

Per quanto riguarda le minusvalenze valgono le medesime considerazioni effettuate a proposito dei plusvalori. Conseguentemente esse non saranno deducibili qualora scaturiscano dalle cessioni <sup>(59)</sup> di immobili non ammortizzabili in quanto acquistati nel periodo compreso tra il 15 giugno 1990 ed il 31 dicembre del 2006. Viceversa, coerentemente a quanto affermato a proposito della tassazione dei plusvalori derivanti dagli immobili acquistati entro il 14 giugno del 1990, le eventuali minusvalenze risulteranno integralmente indetraibili.

### **23. L'entrata in vigore delle novità relative agli immobili**

Le novità riguardanti gli immobili utilizzati quali beni strumentali nell'esercizio dell'attività professionale sono entrate in vigore a partire dal 1° gennaio 2007. Tuttavia alcune disposizioni contenute nella legge Finanziaria del 2007 hanno un'efficacia temporale limitata <sup>(60)</sup> e si sovrappongono con una certa frequenza anche alla disciplina previgente che, in alcuni casi potrebbe continuare a trovare applicazione.

La circostanza rende il quadro normativo di riferimento particolarmente complicato. Conseguentemente può essere utile fornire al lettore un quadro di sintesi relativo all'entrata in vigore delle nuove disposizioni riguardanti:

- la detraibilità delle quote di ammortamento;
- la detraibilità dei canoni di locazione finanziaria;
- i criteri di detrazione delle spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione

razione e alla manutenzione degli immobili;

- la tassazione delle plusvalenze;
- la detraibilità delle minusvalenze.

<b>ENTRATA IN VIGORE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI</b>	
<b>Criteri di detraibilità dei costi – tassazione delle plusvalenze e detraibilità delle minusvalenze</b>	<b>Dal 1° gennaio 2007</b>
- Immobili in proprietà: detraibilità delle quote di ammortamento	- per i fabbricati acquistati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009 <sup>(61)</sup>
- Immobili in leasing: detraibilità dei canoni di locazione finanziaria con riferimento alle quote maturate nel periodo di imposta	- per i contratti stipulati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009 se la durata del contratto ha una durata minima di otto anni e una durata massima di quindici anni
- Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione (anche ordinaria) non capitalizzabili: deducibilità nel periodo di imposta in cui vengono sostenute nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio dell'esercizio dal relativo registro	- per le spese sostenute in base al criterio di cassa a partire dal 1° gennaio 2007
- Tassazione delle plusvalenze senza possibilità di fruire della rateizzazione	- per le somme percepite, le indennità ricevute, i prelievi effettuati e gli atti rogati a partire dal 1° gennaio 2007
- Detraibilità delle minusvalenze	- per le somme percepite, le indennità ricevute, i prelievi effettuati e gli atti rogati a partire dal 1° gennaio 2007

#### **24. Spese di telefonia: deducibilità all'80 per cento**

Il comma 404 della legge Finanziaria 2007 ha modificato i criteri di deduzione delle spese sostenute per i servizi di telecomunicazione con un emendamento all'art. 54 del Tuir.

Dal punto di vista oggettivo, le nuove norme riguardano la deduzione dei canoni di locazione, degli ammortamenti, dei canoni di leasing e di noleggio e delle spese di impiego e/o manutenzione relative alle apparecchiature di cui all'articolo 1, comma 1, lettere gg del codice delle comunicazioni di cui al D.Lgs. n. 259 del 2003.

Come rilevato in dottrina <sup>(62)</sup> il riferimento alla predetta norma *“comporta l’assoggettamento alla nuova disciplina di tutti i servizi di trasmissione di segnali su reti di comunicazione elettronica via cavo, via radio, a mezzo di fibre ottiche, comprese le reti terrestri fisse e mobili, internet, etc”*. Va evidenziato che la modifica normativa in commento se da una parte favorisce il contribuente, dall’altra lo penalizza. Nella disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2006, infatti, l’unica fattispecie che risultava disciplinata era quella dei servizi di telefonia mobile che, in particolare, aveva un limite di deducibilità del 50%. In sostanza, veniva indirettamente creata una disparità di trattamento tra differenti operatori. Nel previgente sistema, infatti, si distingueva tra:

- a) i servizi di telefonia mobile, che sottostavano a una presunzione di utilizzo promiscuo che si traduceva nella indeducibilità del 50 per cento dei costi sostenuti;
- b) i servizi di telefonia fissa, che non erano menzionati dal Tuir e che, quindi, se inerenti, erano deducibili nella misura del 100 cento del loro ammontare.

Tale disparità di trattamento è stata eliminata dal sistema con la conseguenza che tutti i costi inerenti la telefonia (indipendentemente dal fatto che si tratti di telefoni fissi o mobili) sono deducibili nel limite dell’80 per cento del loro ammontare.

Le nuove norme trovano applicazione a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 gennaio 2006. Conseguentemente, i costi di telefonia fissa e mobile, gli ammortamenti, i canoni di leasing e di noleggio saranno deducibili, con decorrenza 1° gennaio 2007, nella misura dell’80 per cento del loro ammontare.

Una ulteriore notazione va svolta con riferimento ai criteri di determinazione degli acconti 2007. Nello specifico, i contribuenti nel calcolare gli acconti di giugno e di novembre 2007 dovranno determinare l’imposta dovuta considerando come già operanti nel 2006 le “nuove” regole sui criteri di deduzione delle spese telefoniche. In sostanza, dovranno considerare le imposte che avrebbero versato se le nuove regole (migliorative per la telefonia mobile e peggiorative per la telefonia fissa) fossero già state in vigore nel periodo d’imposta precedente.

*Nicola Forte*

- 
- 1) Questi ultimi, come noto, costituiscono spese di rappresentanza.
  - 2) Cfr. Circ. Agenzia Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006, par. 38.
  - 3) Cfr. nota 2.
  - 4) “Dal punto di vista degli adempimenti, il committente riceverà da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l’esplicito riferimento al pro-

fessionista che ha usufruito del servizio. Il committente comunicherà al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e invierà allo stesso copia della relativa documentazione fiscale. In questo momento il costo non è deducibile per l'impresa committente. Il professionista emetterà la parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate al committente e considererà il costo integralmente deducibile, qualora siano state rispettate le predette condizioni. L'impresa committente, ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese”.

- 5) Cfr. la risposta 3.4 fornita dall'Agenzia delle Entrate in occasione del Forum Fiscale 2007 organizzato da Italia Oggi durante il mese di gennaio 2007.
- 6) Sentenza del 14 settembre 2006, Causa C-228/05
- 7) La disposizione contenuta nel D.P.R. n. 633/1972 “non presenta carattere temporaneo né è stata motivata da ragioni congiunturali”
- 8) A ben vedere le conseguenze dovute alla sentenza della Corte di giustizia Ue sono ancor più rilevanti se si considera che i giudici comunitari hanno riconosciuto la detraibilità dell'Iva anche con riferimento alle spese di manutenzione, l'acquisto dei carburanti, etc.
- 9) Avvenuta in data 3 ottobre 2006
- 10) Dal 50% al 25%
- 11) Di cui all'art. 54, comma 1, lettere a) ed m), del d.lgs n. 285/1992.
- 12) Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 244 del 23 luglio 2002.
- 13) Art. 2, comma 71
- 14) Semprechè questo non sia superiore al massimale pari, per le autovetture, a 18.076,00 euro. Diversamente, cioè laddove il costo di acquisto sia superiore al predetto importo la percentuale di ammortamento dovrà essere applicata su 4.519,00 euro.
- 15) Cfr. l'art.2, comma 72 che prevede la deroga espressa all'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 “recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”.
- 16) Il periodo di durata minima deve essere determinato tramite l'applicazione dei coefficienti di ammortamento di cui al DM 31 dicembre 1988
- 17) In effetti la stessa Corte ha ritenuto di non dover “limitare nel tempo gli effetti della sentenza in argomento”.
- 18) Il notaio, come è noto, opera esclusivamente all'interno del distretto di appartenenza. Pertanto, in presenza in spostamenti limitati, la strumentalità dei mezzi di trasporto utilizzati non può che essere parziale.
- 19) Cfr. Sul tema Luca Gaiani, Detrazione Iva limitata al 40%, in Il Sole 24 Ore del 16 dicembre 2006, pag. 25.
- 20) A ben vedere il legislatore ha previsto una rilevante limitazione temporale delle nuove disposizioni. In particolare le quote di ammortamento ed i canoni di locazione finanziaria saranno deducibili esclusivamente per gli immobili acquistati e per i contratti di locazione finanziaria stipulati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009. Inoltre per i periodi di imposta 2007, 2008 e 2009, gli importi deducibili sono ridotti ad un terzo. La previsione è contenuta nel comma 335 in rassegna (cfr. *infra*).
- 21) Ad eccezione degli immobili acquistati o costruiti entro il 14 giugno 1990 per i quali il legislatore già ammetteva, anche prima dell'approvazione della legge Finanziaria del 2007, la detrazione di quote di ammortamento.
- 22) Secondo quanto previsto espressamente dall'art. 54 del TUIR
- 23) Ed in pratica ridotto all'1 per cento sulla base della disposizione contenuta nella legge Finanziaria del 2007 che nel periodo compreso tra il 2007 ed il 2009 limita la deducibilità delle quote di ammortamento ad un terzo.
- 24) La previsione è contenuta nelle istruzioni (in appendice) del Modello Unico con riferimento ai periodi di imposta 2005 e precedenti, cioè quando la deducibilità delle quote di ammortamento riguardava esclusivamente gli immobili acquistati o costruiti entro il 14 giugno 1990. Tuttavia deve ritenersi che i predetti criteri, utilizzabili per la determinazione della base di calcolo degli ammortamenti, dovrebbero essere applicabili anche agli immobili acquistati a decorrere dal 1° gennaio 2007 ed ammortizzabili in base alla previsione contenuta nella legge Finanziaria del 2007.

- 25) L'indeducibilità delle quote di ammortamento riguarda gli immobili acquistati nel periodo compreso tra il 15 giugno 1990 ed il 31 dicembre 2006 e quelli acquistati a decorrere dal 1° gennaio 2009. Invece gli immobili acquistati o costruiti entro il 14 giugno 1990 continuano ad essere ammortizzabili come lo erano anche durante il regime previgente, cioè prima dell'entrata in vigore della legge Finanziaria 2007 avvenuta il 1° gennaio 2007.
- 26) Conseguentemente, in questi casi, neppure le plusvalenze eventualmente realizzate, ad esempio in caso di vendita, parteciperanno alla formazione del reddito di lavoro autonomo (cfr. *infra*). Inoltre la previsione penalizza i contratti di locazione finanziaria. Infatti in questi casi è il riscatto finale che costituisce il vero e proprio acquisto a titolo definitivo dell'immobile. Pertanto le somme corrisposte in sede di riscatto finale alla società di leasing saranno totalmente indeducibili per il professionista in quanto l'operazione di riscatto sarà effettuata ben oltre rispetto al triennio 2007-2009 valido ai fini della deducibilità del costo di acquisto (di riscatto) dell'immobile.
- 27) Oltre che temporale
- 28) La predetta limitazione riguarda esclusivamente la deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria (cfr. *infra*). Invece le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione degli immobili sono integralmente detraibili sia pure nell'osservanza dei nuovi criteri stabiliti dalla legge Finanziaria del 2007.
- 29) In pratica la misura dell'1 per cento rappresenta un terzo del coefficiente di ammortamento stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pari al 3 per cento.
- 30) In pratica pari al 3 per cento del costo sostenuto.
- 31) Tuttavia lo stesso legislatore ha previsto, con riferimento ai periodi di imposta 2007, 2008 e 2009, una limitazione della quota deducibile pari ad un terzo del costo maturato.
- 32) Tuttavia i professionisti dovrebbero poter ancora beneficiare di tale detrazione ridotta con riferimento ai contratti stipulati con decorrenza 15 giugno 1990 ed entro il 31 dicembre del 2006 (cfr. *infra*).
- 33) Tale previsione è contenuta nel comma 335 della Legge Finanziaria del 2007.
- 34) Tale deroga non è stata introdotta dalla Legge Finanziaria del 2007, ma già trovava applicazione con riferimento ai contratti di locazione finanziaria relativi ai beni mobili i cui canoni, in presenza di tutte le condizioni di legge, sono sempre stati detraibili.
- 35) Sempreché, beninteso, il contratto sia stato stipulato a partire dal 1° gennaio 2007 e non oltre il 31 dicembre 2009.
- 36) Quindi assume rilevanza fiscale l'importo effettivamente maturato nell'esercizio.
- 37) Diversamente dagli immobili utilizzati promiscuamente in base ad un contratto di leasing che, come già ricordato, attribuiscono al professionista il diritto a fruire di una detrazione pari al 50 per cento dei canoni di locazione finanziaria.
- 38) Non si tratta, evidentemente, di una dimenticanza del legislatore il quale ha tenuto conto che il professionista potrebbe aver consolidato la sua attività principale presso una sede ubicata al di fuori del comune abitativo. In questo caso non è stato rinvenuto alcun intento elusivo nel comportamento di quel professionista che, potendo beneficiare nel proprio comune di un numero di clienti assai ridotto rispetto a quello relativo all'attività principale svolta fuori sede, consideri poco conveniente aprire anche nella propria città una seconda sede. In questo caso sarà molto più produttivo gestire i pochi clienti direttamente presso la propria abitazione con evidente beneficio sotto il profilo economico.
- 39) Né, logicamente, laddove l'immobile sia stato acquistato a partire dal 1° gennaio 2007.
- 40) L'art. 54 del TUIR si limita a riconoscere, come già previsto prima dell'approvazione della Legge Finanziaria del 2007, la detrazione di un importo pari al 50 per cento della rendita catastale.
- 41) Deve essere escluso, quindi, il costo dei beni strumentali immateriali.
- 42) Il professionista potrà considerare ai fini del computo i beni strumentali di costo non superiore a euro 516,4 euro. Inoltre il costo complessivo dei predetti beni ammortizzabili rilevante ai fini della determinazione del plafond può essere desunto, oltre che dal libro dei cespiti, anche dal registro Irpef dei pagamenti, dal registro Iva acquisti, nella sezione Irpef pagamenti, e dal registro acquisti (cfr. *Infra*).
- 43) Oltre che agli oneri sostenuti per l'ammodernamento e la ristrutturazione.

- 44) Risultanti dal libro dei cespiti, ovvero da altri libri contabili (Cfr. *infra*) all'inizio del periodo di imposta.
- 45) Quindi a prescindere dalla natura ordinaria delle spese.
- 46) Ad eccezione di quelli acquistati o costruiti entro il 14 giugno 1990.
- 47) Stabilito con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze
- 48) Cfr. sul punto specifico le istruzioni relative alla compilazione del Modello Unico che, ancor prima dell'entrata in vigore della Legge Finanziaria del 2007 fornivano utili indicazioni in proposito.
- 49) Per un ampio panorama sui criteri di distinzione degli oneri di tipo ordinario, straordinario e le spese "incrementative del costo relativo agli immobili Cfr. Nicola Forte, *La tassazione dei professionisti*, cit., pag. 197 e segg.
- 50) In pratica i quattro quinti dell'onere complessivo.
- 51) Quindi fino al 31 dicembre del 2006 in base al criterio di cassa
- 52) Cioè utilizzati per esigenze personali o familiari del professionista
- 53) Il testo dell'art. 54 del TUIR, modificato dall'art. 36 del D.L 4 luglio 2006, convertito dalla legge n. 248/2006 già prevedeva, anche prima dell'approvazione della Legge Finanziaria del 2007 e con riferimento agli altri beni strumentali diversi dagli immobili, la rilevanza fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze.
- 54) Cioè dalla data di entrata in vigore della Finanziaria che ha previsto la rilevanza fiscale, nel reddito di lavoro autonomo, dei plusvalori immobiliari.
- 55) Pertanto gli immobili acquistati prima del 14 giugno 1990, anche se ammortizzati, non danno luogo, in caso di cessione, a plusvalenze tassabili ai sensi dell'art. 54 del Tuir.
- 56) Cfr. la risposta fornita dal sottosegretario all'Economia, Mario Lettieri, in risposta all'interrogazione presentata in commissione Finanze alla Camera da Giuseppe Maria Reina ed altri deputati. G. Ferranti, *Plusvalenze tassate dal 2007*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 febbraio 2007, pag. 36.
- 57) Determinato secondo quanto previsto dall'art. 9, comma 3 del TUIR.
- 58) Cioè per la destinazione del cespite al consumo personale o familiare del professionista.
- 59) Ovvero da destinazioni a finalità estranee all'esercizio dell'arte o della professione.
- 60) Probabilmente per ragioni di gettito
- 61) Per gli immobili acquistati o costruiti entro il 14 giugno 1990 il legislatore già ammetteva, anche prima dell'approvazione della legge Finanziaria del 2007, la detrazione di quote di ammortamento.
- 62) I. Gaiani, *Telefoni aziendali, sconto all'80%*, in "Il Sole 24 Ore" del 20 dicembre 2006.

*(Riproduzione riservata)*