

L'ammortamento nel reddito di lavoro autonomo

di [Danilo Sciuto](#)

Publicato il 9 Giugno 2002

La recente emanazione della Norma di Comportamento n. 146 dell'Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano ha richiamato l'attenzione della dottrina su di un argomento apparentemente semplice, ma in realtà abbastanza dibattuto, quale quello dell'ammortamento dei beni strumentali del professionista.

Il reddito del lavoro autonomo - Premessa

L'emanazione della Norma di Comportamento n. 146 dell'Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano ha richiamato l'attenzione della dottrina su di un argomento apparentemente semplice, ma in realtà abbastanza dibattuto, quale quello dell'ammortamento dei beni strumentali del professionista.

In base all'articolo 50 comma 1 del Tuir, [il reddito del lavoro autonomo](#) è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e quello delle "spese" sostenute nel periodo di imposta.

Al secondo comma, invece, è disposto che per i beni strumentali sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al "costo" dei beni dei coefficienti di ammortamento ministeriali.

Come si vede, l'articolo 50 del Tuir, dopo aver parlato al primo comma di "spese", al comma 2 parla invece di "costo".



La norma di comportamento n. 146 dell'A.D.C. Milano

Tale differenza, in base alla norma ADC n. 146, non è solo letterale, ma sostanziale, tant'è che essa si riflette nel fatto che, diversamente dalle spese correnti, il costo dei beni strumentali concorre alla formazione del reddito a prescindere dalla data del pagamento. Pertanto, nel caso in cui un professionista acquisti nel 2001 un bene strumentale dall'aliquota ordinaria del 12% per 1.500 euro, ma effettui il pagamento nel 2002 quanto al 50%, e nel 2003 quanto al residuo 50%, si avrà, in base alla norma di comportamento citata, che la quota di 180 (1.500 x 12%) sarà deducibile già dal 2001.

Tale interpretazione, continua la norma ADC n. 146, è avvalorata dallo stesso comma 2 dello stesso articolo 50, laddove, in riferimento ai beni strumentali di valore inferiore a un milione di lire (516,46 euro), ne afferma la deducibilità integrale nell'anno di pagamento della rispettiva "spesa" di acquisizione.

In sostanza, la norma n. 146 afferma che, mentre per la generalità delle spese sostenute dai professionisti vale il principio "di cassa", per l'ammortamento il legislatore ha previsto una deroga, istituendo il principio "di competenza", ossia prevedendo la deduzione delle quote di ammortamento a prescindere dall'avvenuto pagamento del bene acquistato.

Ammortamento di beni strumentali nel lavoro autonomo: una tesi alternativa

In dottrina, qualcuno ha invece interpretato il disposto del comma 2 non già come una introduzione del concetto di competenza, ma come una semplice volontà di graduare nel tempo la deduzione dei costi per beni strumentali, concludendo che, riprendendo l'esempio sopra citato, il professionista dedurrà 90 (12% di 750, l'importo pagato) solo a partire dall'anno 2002, e 180 (12% dell'intero) a partire dal 2003. Tale soluzione, è esplicitamente considerata errata dalla norma n.146 dell' ADC di Milano. Questa interpretazione ha comunque dalla sua, oltre ad evidenti connotazioni di attenzione al concetto di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione, la considerazione che nel reddito da lavoro autonomo, non è prevista una aliquota minima di ammortamento (come invece accade per il reddito di impresa), ma soltanto una massima, con conseguente spazio aperto alla pianificazione fiscale.

Da tale dottrina discendono tre interessanti corollari.

Il primo è rappresentato dalla immodificabilità della quota di ammortamento anche in ipotesi di accadimenti straordinari, quali ad esempio il danneggiamento, il furto, e addirittura la vendita.

Il secondo è relativo alla impossibilità di ammortizzare il costo dei beni strumentali provenienti dall'area privata del professionista, in quanto l'articolo 50 introdurrebbe un criterio di inerenza originaria, e non sopravvenuta, come ad esempio nel caso di beni dell'imprenditore (art. 77 comma 3 bis Tuir).

Il terzo, infine, prevede la irrilevanza del momento di consegna come decorrenza del periodo di ammortamento, ciò che invece viene considerato essenziale dalla succitata norma di comportamento.

Una tesi alternativa

Interessante, in tale dibattito, anche l'opinione, sia pure indiretta, dell'Agenzia delle Entrate, che, con la risoluzione n. 163 del 22 ottobre 2001, ha affermato che i contributi in conto impianti e in conto esercizio ricevuti dal professionista, quali, ad esempio, quelli relativi alla legge c.d. sul prestito d'onore, riducono il valore da ammortizzare dei beni cui si riferiscono.

In quest'ottica, sarebbe stato interessante conoscere il parere della Agenzia anche in riferimento alle ipotesi in cui l'acquisto e il relativo contributo siano effettuati in differenti periodi di imposta, ma il Ministero non si è pronunciato.

In tale mancanza, si può a nostro avviso verosimilmente affermare che, sussistendo tale caso di discordanza, si debba comunque privilegiare la sostanza rispetto alla forma, considerando quindi tutti i costi, correnti o pluriennali, al netto del contributo: ciò sempreché, ovviamente, esistano fondate aspettative di ricevere il contributo (come nel caso del prestito d'onore), in omaggio al principio di certezza che deve ritenersi applicabile come principio generale della tassazione.

In ogni caso, ciò che ai nostri fini importa rilevare è che, stante l'affermazione dell'Agenzia, in base alla quale detti contributi vanno imputati in riduzione delle "spese sostenute", è evidente che anche l'Amministrazione Finanziaria ritiene che l'ammortamento riguarda spese sostenute, ossia importi pagati, e che l'ammortamento dei beni strumentali non sia il semplice specchio del principio di competenza puro e semplice, così come postulato dalla norma di comportamento n. 146.

Tuttavia, si ribadisce, ciò comunque non può estendersi a ritenere che, che in caso di erogazione anticipata o posticipata dei contributi, le spese cui essi si riferiscono debbano essere, anche se per un

solo anno, interamente ammortizzabili (al lordo quindi dell'ammortamento), stante, come sopra detto, la necessità di far prevalere il principio della sostanza su quello della forma.

Giugno 2002

Danilo Sciuto - dottore commercialista in Catania