

---

# I costi scriteriati sono antieconomici anche per i professionisti

---

di [Roberta De Marchi](#)

**Publicato il 19 Gennaio 2013**

anche il libero professionista che contabilizza costi che non paiono logici rispetto alla normale gestione della propria attività si espone alle contestazioni del Fisco

La Corte di Cassazione, con la sentenza n.22579 dell'11 dicembre 2012, ha riconosciuto come antieconomico il comportamento dell'avvocato che ha dedotto costi di locazione in anticipo rispetto alle ordinarie scadenze e comunque sproporzionati.

## Svolgimento del processo

Il professionista sottoposto a controllo ha impugnato la sentenza resa dalla CTR dell'Emilia Romagna, che aveva rigettato l'appello avverso la sentenza della CTP di primo grado, confermando l'avviso di accertamento che aveva escluso la rilevanza, fra i costi, dei canoni di locazioni, comprensivi di IVA, relativi al quinquennio, versati in unica soluzione ed anticipatamente alla società (X), per il godimento di un immobile adibito a sede dello studio dello stesso professionista. In particolare, il Collegio di primo grado ha rilevato che il pagamento anticipato *“ha consentito al professionista di abbattere, indebitamente ed artificialmente, i redditi dell'anno 2001, a nulla rilevando le vicende fiscali degli anni successivi”*.

## Il rilievo

Nello specifico, l'ufficio aveva recuperato a tassazione la spesa sostenuta dal contribuente per pagare anticipatamente nell'anno 2001 il canone di locazione dello studio per il periodo di cinque anni, dallo 01.09.2002 al 31.08.2007 (per un importo di euro 150.000,00), prima ancora della scadenza del contratto di locazione che prevedeva, invece, un pagamento di canone trimestrale.

Tale costo viene ritenuto non inerente e non congruo, con riguardo all'attinenza della spesa all'esercizio della professione, in quanto non sussiste una connessione funzionale fra i costi e la produzione dei compensi che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo.

L'ufficio, inoltre, ha rilevato la sproporzione del costo rispetto al presumibile andamento futuro dell'attività del professionista, in considerazione del fatto che lo stesso è in pensione fin dall'anno 1993; nonché evidenza che nell'anno 2001 il contribuente aveva conseguito compensi elevati, notevolmente ridimensionati, ai fini fiscali, dai costi anticipati dei canoni di locazione.

Inoltre, l'immobile condotto in locazione era di proprietà della società (X) s.r.l., della quale l'avvocato era socio per metà con la moglie, e pertanto non era nemmeno ipotizzabile, a giustificazione del contegno del contribuente, il timore di perdere la disponibilità dell'immobile.

In definitiva, l'operazione posta in essere dal contribuente aveva connotati di evidente antieconomicità, risultando priva di valida ragione logica ed anzi funzionale, stante la mancanza di contrapposizione di interessi economici tra locatore e conduttore, come pure emergeva dalla mancata modifica del canone per un periodo di 15 anni, ad ottenere un vantaggio per il professionista che aveva potuto ridurre il carico fiscale.

Peraltro, la società locatrice doveva ritenersi costituita allo specifico scopo di consentire al professionista la deduzione indebita dei canoni di locazione contestati, proprio per la riferibilità del sodalizio allo stesso professionista ed al coniuge, stante l'assenza di ulteriori attività rispetto alla locazione di due immobili da parte della stessa società.

## **Il motivo di ricorso in Cassazione del contribuente**

Con l'unico motivo proposto il professionista-avvocato ha dedotto violazione e falsa applicazione dell'art. 50 TUIR nella versione *ratione temporis* vigente. Secondo il ricorrente, l'attività di libero professionista dal medesimo svolta impone di fare applicazione, ai fini della determinazione del reddito, del criterio di cassa stabilito dall'art.50 TUIR.

Aggiunge che il giudice di appello, rifacendosi per *relationem* alle motivazioni espresse dalla CTP, aveva condiviso affermazioni abnormi e contrarie alla disposizione di legge indicata. Affermando, infatti, che il criterio di cassa nel processo di imputazione dei costi doveva considerare il nesso temporale fra conseguimento del ricavo e imputazione del costo, il giudicante aveva ommesso di considerare che rispetto ai canoni di locazione il legislatore non aveva introdotto alcuna forma di deroga al criterio di cassa suindicato, applicabile sia per le poste attive che per quelle passive e, dunque, anche in caso di pagamento in via anticipata per successivi periodi d'imposta, comunque deducibile nello stesso periodo in cui la spesa è stata sostenuta.

Aggiungeva, d'altra parte, che vi era perfetta corrispondenza fra le imposte pagate dal ricorrente sugli acconti per prestazioni che lo stesso avrebbe espletato negli anni posteriori ed il costo dei canoni di locazione che pure si riferivano ai successivi periodi d'imposta.

Lamentava, ancora, che la sentenza impugnata, fondandosi sul criterio dell'inerenza temporale, aveva in realtà fatto applicazione, illegittima, del criterio di competenza, tralasciando pure di considerare l'assoluta buona fede dello stesso ricorrente, il quale non aveva imputato, negli anni successivi al 2001, i canoni di locazione relativi agli anni successivi pagate in anticipo, come era ben noto all'Amministrazione finanziaria che non aveva dunque subito alcun pregiudizio, avendo anzi tratto da tale operazione un vantaggio. Specificava, infine, che l'anticipato pagamento dei canoni aveva pure evitato allo stesso contribuente i maggiori costi dipendenti dalla rivalutazione monetaria del canone.

### La sentenza della Suprema Corte

La Corte prende le mosse dal dettato normativo di riferimento, allora vigente, - comma 1 dell'art. 50 del T.U.I.R. -, secondo cui *“il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi”*.

Tale norma non impedisce all'ufficio accertatore di compiere una verifica incidente *“sull'inerenza dei costi all'attività svolta e, addirittura, sulla congruità dei costi medesimi. Tanto sembra derivare, per un verso, dalla rilevanza, anche in parte qua e malgrado l'assenza di un'espressa previsione di un principio analogo a quello – di portata generale – sancito dal comma 5 dell'art. 75 del T.U.I.R. a proposito del reddito d'impresa – secondo cui le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito...”* e, per altro verso, la Suprema Corte non ha mancato più volte di sottolineare che *“... rientra nella competenza degli Uffici accertare in concreto la sussistenza e la congruità dei costi dedotti, sulla base della documentazione fornita e di qualsiasi altro dato rilevante a tali fini”, ritenendo “... insito nei poteri di accertamento dell'A.F. negare la deducibilità di parte di un costo, ove questo superi il limite al di là del quale non possa essere ritenuta la sua inerenza ai ricavi o, quanto meno, all'oggetto dell'impresa”* (cfr. Cass. Sez. trib., 1° agosto 2000, n. 10062).

La stessa Corte rileva che poiché *“l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziché ad un altro ben può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi – deve ritenersi rigorosamente preclusa in tema di reddito d'impresa, ai sensi del*

*D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, la detrazione di costi in esercizi diversi da quello di competenza, giacché il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività (v. Cass. 3809/07, 16198/01, 7912/00)“ cfr. , da ultimo, Cass. Sez. 5, n. 3418 del 12/02/2010 e Cass. n. 6331 del 2008.*

Per la Corte si tratta di *“un indirizzo espressivo di principi di carattere generale concernenti la determinazione dei redditi di qualsiasi contribuente esercente attività economica professionale, anche se non esercente attività commerciale, dovendosi all’uopo considerare che secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, nell’ambito del diritto della concorrenza, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che eserciti un’attività economica, a prescindere dallo status giuridico della detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (cfr., ad es., Corte Giust. 23 aprile 1991, causa C-41/90, Hafner e Elser; Corte Giust. 11 dicembre 1997, causa C-55/96, Job Centre), e costituisce un’attività economica qualsiasi attività consistente nell’offrire beni o servizi su un mercato determinato, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento”* (Corte Giust. 16 giugno 1987, causa 118/85, Commissione/Italia; 18 giugno 1998, causa C.35/95, Commissione/Italia, in tema di spedizionieri doganali).

Facendo applicazione dei superiori principi, *“gli avvocati offrono, dietro corrispettivo, servizi di assistenza legale consistenti nella predisposizione di pareri, di contratti o di altri atti, nonché nella rappresentanza e nella difesa in giudizio. Inoltre, essi assumono i rischi finanziari relativi all’esercizio di tali attività poiché, in caso di squilibrio tra le spese e le entrate, l’avvocato deve sopportare direttamente l’onere dei disavanzi.”* E si è concluso che *gli avvocati “svolgono un’attività economica e, pertanto, costituiscono imprese ai sensi degli artt. 85, 86 e 90 del Trattato, senza che la natura complessa e tecnica dei servizi da loro forniti e la circostanza che l’esercizio della loro professione è regolamentato siano tali da modificare questa conclusione”* (sentenza 19 febbraio 2002, causa C-309/99, Wouters; cfr. anche, a proposito della inclusione della categoria degli avvocati nelle nozioni di impresa, Corte giust.19 febbraio 2002, n.C-35/99, Corte giust.19 febbraio 2002 n.C-309/99, p.34, a proposito delle tariffe che fissavano i minimi ed i massimi degli onorari approvate dal provvedimento ministeriale).

Non è qui in discussione il principio di cassa ma la ratio decidendi della decisione impugnata si colloca sul fatto che *“il professionista non può, a suo piacimento, imputare a titolo di costi dell’attività professionale oneri che appaiono incoerenti rispetto allo strumento negoziale utilizzato per avere a disposizione un bene strumentale all’esercizio professionale ed ipotetici rispetto all’esercizio dell’attività che andrà a svolgersi, in futuro. Ammettendo il contrario si finirebbe col legittimare il professionista i condizionare a suo piacimento i risultati delle dichiarazioni dei redditi in relazione a scelte individuali che, pur in astratto ammissibili, devono comunque sottostare alle regole di inerenza anche temporale che l’Ufficio ha il compito di verificare”*.

17 gennaio 2013

Roberta De Marchi