

**IMPOSTE SUL REDDITO**

---

***Il reddito dei professionisti e i cespiti non pagati***

di Fabio Pauselli

Come noto, il criterio generale che deve essere seguito per determinare il **reddito da lavoro autonomo** è quello di **"cassa"**: in base all'art. **54 del Tuir** concorrono alla formazione del reddito professionale soltanto le **spese sostenute nel periodo d'imposta**.

Il Legislatore, tuttavia, ha inteso inserire una deroga a tale principio nel caso in cui le spese sostenute riguardino **beni strumentali**. Questi, infatti, concorreranno alla formazione del reddito annuale in quote costanti calcolate sulla base dei **coefficienti fiscali di ammortamento**. In tal senso, anche nell'ambito del reddito da lavoro autonomo si è inteso applicare il **concetto di competenza** per questa tipologia di beni, essendone prevista la deducibilità **soltanto attraverso il calcolo delle quote di ammortamento a prescindere dalla data di pagamento**. Ovviamente tale deroga riguarda i beni strumentali **superiori ad € 516,46**, considerato che per quelli di costo inferiore a tale soglia sussiste la **facoltà** di ricorrere alla **deduzione integrale del costo** nel periodo d'imposta in cui è **stata sostenuta la relativa spesa**.

Tutto ciò è testimoniato dal fatto che il Legislatore fiscale ha volutamente utilizzato il termine **spesa** per indicare il **componente negativo del reddito** e il termine **costo** per il **fattore produttivo a durata pluriennale**; è evidente, quindi, che la partecipazione dei "costi" dei beni strumentali **deve avvenire per quote** a prescindere dall'effettivo pagamento del bene, **ancorché nel contratto di acquisto sia stato convenuto il pagamento rateale**. Come ha avuto modo di precisare **l'Associazione dei dottori commercialisti di Milano nella nota di comportamento n. 146**, il regime dell'ammortamento non potrebbe essere sostituito, poiché resterebbe annullato con effetti distorsivi, dalle rate di un eventuale pagamento dilazionato, il cui singolo valore, seppur coerente con il "regime di cassa", **risponde a una logica di mera convenienza finanziaria, diversa da quella economico-redittuale** tipicamente utilizzata per la determinazione del reddito imponibile di periodo di qualsiasi categoria di perceptor.

Inoltre, il fatto che il Legislatore abbia previsto la facoltà della deduzione integrale della spesa sostenuta per i beni strumentali di costo unitario inferiore ad € 516,46, conferma che per tutti gli altri cespiti si rende applicabile il regime ordinario di attribuzione per quote nell'ambito della determinazione del reddito da lavoro autonomo.

Si pensi al caso di un professionista che acquista un bene strumentale del valore di 10.000 euro nel corso del 2015. Il pagamento è previsto in venti rate mensili a partire dal 1° gennaio 2015. L'aliquota di ammortamento del bene è pari al 12% annuo. Le quote di ammortamento potranno essere dedotte dal reddito di lavoro autonomo a partire dall'esercizio di acquisto del bene e a prescindere dal momento in cui esso sarà pagato. Quindi la quota deducibile annuale

sarà pari a 1.200 euro ( $10.000 \times 12\%$ ).

Al contrario, se si applicasse il principio di cassa all'esempio sopra riportato, il professionista dovrebbe applicare il coefficiente di ammortamento del 12% rapportato alle rate mensili effettivamente pagate. Così, nell'anno 2015 l'ammortamento dovrebbe essere pari a 720 euro, ovvero il 12% calcolato su 6.000 euro (rate pagate dal 1/1 al 31/12). Soltanto a decorrere dal 2016 l'ammortamento tornerà ad essere pari a 1.200 euro, essendo state saldate tutte le rate previste.

È evidente che accettando tale impostazione si verrebbero a **creare delle alterazioni nell'ambito del processo di ammortamento**, sia nel caso di **perdite durevoli di valore dei beni strumentali** o di vendita degli stessi, essendo l'ammortamento calcolato sulla spesa sostenuta anziché sul costo storico del bene, sia nella decorrenza dello stesso il quale, di norma, inizia dal **momento di entrata in funzione del bene** mentre, così facendo, **decorrerebbe dal momento di effettivo pagamento del bene**.