

IMPOSTE SUL REDDITO

La riforma fiscale non rimuove le incongruenze della disciplina fiscale degli ammortamenti nel reddito di lavoro autonomo

di Luciano Sorgato

Seminario di specializzazione

“Adeguati” assetti organizzativi, amministrativi e contabili

Scopri di più

Il comma 1, dell'[articolo 54, Tuir](#), nella sua **nuova delineazione letterale post-riforma** (articolo 6 dello schema di D.Lgs. dello scorso 30.4.2024), pur prospettando testualmente delle significative novità, rimane immutato in ordine al **raccordo impositivo con il principio di cassa**. Per agevolarne l'analisi, si riporta la **nuova versione letterale**: *“Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme ed i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività salvo quanto diversamente stabilito nel presente articolo e negli articoli del capo V....”*.

Il riportato comma 1, al pari della versione testuale del comma sostituito (l'attuale [articolo 54, comma 1](#)) contiene, quindi, una **sorta di principio delega**, che coordina la rilevanza fiscale di ogni componente economico, con la **sola esclusione di alcune deroghe** che devono essere intese come le sole che dispongono di un'investitura legale autorizzata a **non seguire il principio di cassa**.

Il raccordo con la sola manifestazione finanziaria del componente economico interdice la **rilevanza di ogni connessione fondata sulla sinergia causale costi – ricavi**; tipica, invece, del **principio della competenza previsto nel reddito d'impresa**. Il principio di cassa, infatti, manda a congiunzione algebrica **componenti negativi e positivi**, il più delle volte **del tutto non omogenei** sul piano della reciproca inerenza causale, dal momento che **la manifestazione finanziaria dei costi**, in molti casi, è temporalmente **eterogenea rispetto alla percezione dei relativi compensi professionali**.

Il principio di cassa, quindi, pur avendo la prerogativa di correlare la rilevanza impositiva ad una **condizione di effettività della capacità contributiva**, direttamente misurata dal parametro certo della liquidità monetizzata, **non prospetta**, per una connaturata inconciliabilità, la **peculiarità della reciproca relazione giustificativa dei costi – ricavi**; tipica, invece, del **reddito d'impresa**. Quest'ultimo, infatti, coordina la manifestazione di capacità contributiva ad una **logica economica**, essenzialmente **fondata sulla dinamica giuridica dei diritti e delle**

obbligazioni (e non sui relativi flussi di cassa).

Nel reddito di lavoro autonomo, costituirebbe, pertanto, un **dissidio logico**, ritenere che le **deroghe al principio di cassa devono essere causalmente individuate e giustificate**, attraverso il cd principio della competenza economica e, cioè, della **stretta esigenza di un coordinamento causale con i compensi dello specifico periodo d'imposta**. Incentrare il fondamento giustificativo delle deroghe in questione, su un raccordo economico con i compensi di periodo, riuscirebbe a rivelarsi solo come un **corto circuito di logica giuridica**, in virtù dell'impossibile convivenza della *ratio* del principio di cassa, con la **ratio della competenza economica**, che interdice ogni tentativo di perseguire un qualsiasi incastro logico tra le **due tipologie di componenti economiche**.

Il fondamento giustificativo sotteso alle deroghe legislativamente previste, rispetto al principio di cassa, va più semplicemente ricercato nella necessità di **evitare un impatto fiscale in unica soluzione di costi di ingente consistenza finanziaria**, che il lavoratore autonomo potrebbe coordinare con i **periodi d'imposta di maggior conseguimento finanziario dei compensi professionali**, allo scopo di perseguire una **perequazione impositiva dei redditi** ed evitare le aliquote più gravose della curva dell'Irpef.

Specificamente in ordine alla **deroga relativa al regime fiscale** dell'ammortamento dei **beni mobili**, il nuovo [articolo 54 quinquies, Tuir](#), ricalcando quasi interamente la versione letterale dell'attuale comma 2, dell'articolo 54, si **limita testualmente a disporre**:- “ *Per i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professionesono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (D.M. 31 dicembre 1988), ridotti alla metà per il primo periodo d'imposta*”.

La novità è rappresentata dall'aggiunta “*ridotti alla metà per il primo periodo d'imposta*”, che, pur ripetendo la *ratio* dell'ammortamento dei cespiti in regime d'impresa ([articolo 102, comma 2, Tuir](#)) e introducendo, per tale via, una chiara incongruenza disciplinare, **non appare**, però, disporre di una forza così prorompente da **escludere la connessione temporale della decorrenza del processo di ammortamento con il principio di cassa**, interagendo solo con il quantum della **quota deducibile nel primo periodo d'imposta** che, però, non dispone di alcun ausilio legislativo per il suo raccordo con l'entrata in funzione del bene.

La contrapposizione delle due complessive versioni normative, come previste in regime d'impresa e nel reddito di lavoro autonomo, agevola **l'evidenza del diverso prisma della decorrenza degli ammortamenti**:

- [articolo 102, comma 1, Tuir](#) (regime d'impresa): “*Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio dell'entrata in funzione del bene*”.
- [articolo 102, comma 2, Tuir](#): “*La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del*

Ministro dell'Economia e delle Finanze ridotti alla metà per il primo esercizio".

In regime d'impresa, quindi, la **sequenzialità delle due riportate prescrizioni** ed il **loro complementare incastro regolamentare** appare di chiara lettura: *"Le quote di ammortamento nell'esercizio della loro entrata in funzione vengono commisurate ai coefficienti tabellari ridotti alla metà"*.

Nel **reddito di lavoro autonomo**, tale diretta complementarità di funzioni legislative manca:

- [articolo 54](#) (già sopra riportato): *"Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme ed i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodoe l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso salvo quanto diversamente stabilito nel presente articolo e negli articoli del capo V"*.
- **articolo 54 quinquies**: *"Per i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professionesono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti.... ridotti alla metà per il primo periodo d'imposta"*.

La sequenzialità delle riportate norme interdice la possibilità, nel reddito di lavoro autonomo, d'individuare il **primo periodo d'imposta in quello della entrata in funzione del bene**, dipendendo l'articolo 54quinquies, in virtù della **mancanza di una precisa deroga**, dal generale **principio di cassa** dell'[articolo 54, Tuir](#). La **struttura letterale dell'attuale articolo 54, Tuir**, **non richiama** (al pari dei nuovi passi normativi che la riforma fiscale introduce) **l'articolato quadro normativo dell'articolo 102, Tuir**, proprio in quanto, non avendo l'obiettivo di connettere l'effettivo consumo dei beni alla loro condizione d'uso nel processo economico, ma solo di definire un metodo distributivo di un costo sostenuto nell'esercizio dell'arte o della professione, **esaurisce la previsione legislativa con il solo vincolo del quantum deducibile** nella periodica determinazione del reddito, **imponendo il vincolo della misura tabellare massima indicata** nell'ormai risalente D.M. 31.12.1988.

Tale ragione era ritenuta alla base proprio del motivo relativo alla **mancata riduzione al 50% della quota di ammortamento**, prevista in regime d'impresa nel primo periodo d'imposta di entrata in funzione del bene strumentale. Tale riduzione, convenzionalmente misurata su un impiego temporale solo parziale del cespite, ha un senso unicamente **se si considera il raccordo temporale con l'effettiva sinergia operativa** espressa dal cespite nell'esercizio d'impresa, tipica della cd competenza economica, ma nel momento che nel reddito di lavoro autonomo l'ammortamento corrisponde **solo ad una opzione legislativa di distribuzione del costo sostenuto**, tale riduzione non ha alcun motivo razionale di **influenzare il quantum della quota di ammortamento** (quota di costo) deducibile.

Con i nuovi passi normativi sopra riportati, il legislatore introduce (invece di rimuoverla) ulteriore incertezza, con la previsione della riduzione alla **metà dell'ordinaria quota di ammortamento tabellare** "nel primo periodo d'imposta", senza procedere a derogare al sovraordinato principio di cassa dell'[articolo 54](#), neppure per via implicita, con **l'aggiunta nella**



scrittura normativa della più completa locuzione: “*nel primo periodo d’imposta di entrata in funzione del bene*”, e obbligando in tal modo a continuare a coordinarlo con la relativa manifestazione finanziaria. Appare, quindi, necessario, un più **preciso intervento da parte del legislatore della riforma**, in modo da esplicitare con definitività d’intenti nel nuovo articolo 54 quinquies, Tuir, una **piena autonomia disciplinare rispetto al generale principio di cassa**, altrimenti sovraordinato all’intera delineazione strutturale del reddito di lavoro autonomo.