



All'UFFICIO DI PRESIDENZA DEL  
XXXIV CONGRESSO NAZIONALE  
FORENSE

Via PEC

[ufficio.presidenza@pec.congressoforesecatania.it](mailto:ufficio.presidenza@pec.congressoforesecatania.it)

Quale delegata dall'Ordine Avvocati di Rimini al Congresso Forense, nonché Consigliere UNCAT, delegata dal Presidente Avv. Antonio Damascelli, sottopongo alle SS.VV. la seguente mozione in relazione al tema della

**“Revisione delle disposizioni fiscali in favore dei professionisti,  
anche con riguardo al sistema della deducibilità”**

secondo quanto deliberato, ad integrazione dell'ordine del giorno, su proposta dell'Organismo Congressuale Forense.

Premessa

Sul fronte della deduzione dei costi relativi all'esercizio della professione di avvocato appaiono oramai ingiustificabili una serie di limitazioni che finiscono per incrementare la base imponibile in modo fittizio, difforme dal principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e discriminatorio rispetto al principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost. Invero, una spesa sostenuta ma non dedotta determina un ampliamento dell'imponibile - a cui non corrisponde una effettiva capacità contributiva: un costo sostenuto dal professionista che non lo può dedurre è, in sostanza, una ricchezza che è fuoriuscita dal

UNCAT  
Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi  
Sede: 00186 Roma, via Banco di S. Spirito, 42  
Cod. Fisc.: 97214580587  
P.IVA: 13619141008

Avv. Silvia Siccardi  
Consigliere  
47923 Rimini, Via Montefeltro, 133  
Tel: 054151189 Fax: 054123224  
E-mail: avv.silviasiccardi@uncat.it



suo patrimonio, non è più nella sua disponibilità e ciò non di meno viene tassata come se ne disponesse ancora.

La mancata o non integrale deduzione di costi è una forma di imposizione che per la sua natura risulta più ingiusta del livello alto di imposizione, frutto di aliquote progressive crescenti che però rispondono al principio costituzionale della progressività.

Invece, tassare ricchezze che non si posseggono più significa sottoporre ad imposizione fenomeni economici in violazione del principio costituzionale di capacità contributiva.

### **Le spese per aggiornamento professionale**

*Art. 54 comma 5 TUIR “Sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 10.000 euro, le spese per l’iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno. Sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 5.000 euro, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all’auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente”*

Vanno da subito revisionati (elevandoli o eliminandoli del tutto) i limiti di deducibilità previsti, in primis, per le spese di aggiornamento professionale incluse quelle accessorie di viaggio e soggiorno il cui limite di 10.000 non è logico (l’apprendimento non solo può essere più oneroso – ad esempio per formazione all’estero relativa al diritto internazionale o comunitario – ma non può avere limiti) anche perché non esiste una effettiva ragione antielusiva per la previsione di tale limitazione.

L’aspetto è ancor più determinante se si consideri l’obbligo deontologico di formazione in relazione ai suoi risvolti disciplinari e ai requisiti di “permanenza” negli albi.

A ciò si aggiunga che nel concetto di spese “per certificazione delle competenze”



potrebbero intendersi – secondo una interpretazione restrittiva - quelle sostenute per l'iscrizione nel registro dei revisori dei conti; per abilitarsi a mediatore; per gestire le crisi da sovraindebitamento, con il risultato di ridurre ulteriormente la deducibilità ad €. 5.000 annui rispetto al più ampio limite (€. 10.000) previsto per la formazione professionale in genere.

Appaiono illogici anche i limiti per la deduzione dei costi di albergo e ristoranti oltre che delle spese di rappresentanza, almeno per queste ultime per il limite previsto che risulta inferiore rispetto a quello riconosciuto agli imprenditori. E così ancora la indeducibilità del costo di acquisto diretto dell'immobile da destinare a proprio studio professionale.

### **Le spese per l'acquisto dello studio**

art. 54 co. 3 TUIR :

*‘La deduzione dei canoni di locazione finanziaria (...) in caso di beni immobili, (...) è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni. (...), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo. I canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali sono deducibili nel periodo d'imposta in cui maturano. Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta dal registro di cui all'articolo 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 d'imposta successivi.*

*3. (...) Per gli immobili utilizzati promiscuamente, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, è deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50 per cento del relativo canone. Nella stessa misura sono deducibili le spese per i servizi relativi a tali immobili nonché quelle relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili utilizzati, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono”*

La norma prevede la deducibilità del costo di acquisto dello studio professionale solo se l'operazione viene effettuata con leasing immobiliare – e comunque con le limitazioni di cui sopra.

Il mutuo è deducibile solo per l'acquisto della “prima casa” ma non dello studio professionale.

Invece, nel caso di acquisto immobile da adibire a secondo studio (in una città diversa da quella ove è ubicato il primo studio), se l'uso è promiscuo, è deducibile solo il 50% della rendita catastale e il 50% delle spese per i servizi relativi a tale immobile.

Ciò non soltanto discrimina (ad esempio) rispetto a chi prende lo studio in locazione – potendo dedurre interamente il canone – o acquista con leasing immobiliare – seppure penalizzato dal limite dei 12 anni di deducibilità e dagli ulteriori “aggiustamenti” a detrimento del professionista, ma è in aperto conflitto col principio di inerenza, per il quale dovrebbero dedursi tutti i costi correlati alla attività produttiva di ricavi.

Senza distinguere tra primo e secondo studio e tra città di ubicazione dello stesso. Anche le percentuali di detrazione forfetaria al 50% di alcuni oneri che danno per scontato l'uso promiscuo non fotografano adeguatamente il principio di capacità contributiva.



**Il caso del compenso dell'avvocato per prestazione nei confronti di impresa fallita e lo squilibrio dei privilegi tra compenso, CPA e Iva.**

Dal 1° gennaio 2018, la nuova formulazione dell'art. 2751-bis c.c. n. 2) prevede che *“Hanno privilegio generale sui beni mobili ... 2) le retribuzioni dei professionisti, compresi il contributo integrativo da versare alla rispettiva cassa di previdenza ed assistenza e il credito di rivalsa per l'imposta sul valore aggiunto, e di ogni altro prestatore d'opera intellettuale dovute per gli ultimi due anni di prestazione”*

La norma è stata così modificata dall' art. 1, comma 474, L. 27 dicembre 2017, n. 205, a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Secondo la precedente formulazione godevano del privilegio generale esclusivamente «2) le retribuzioni dei professionisti e di ogni altro prestatore d'opera intellettuale dovute per gli ultimi due anni di prestazione».

Purtroppo, la modifica del citato art. 2751-bis non è stata seguita da una norma di diritto transitorio, ciò che ha portato a ritenere che tale estensione riguardi unicamente i crediti sorti a decorrere dal 1° gennaio 2018 (data di entrata in vigore della predetta Legge di bilancio 2018) e non anche per quelli sorti anteriormente.

La Corte costituzionale con la sentenza 25 marzo 1970, n. 49, ha affermato che, in base al principio di generale di irretroattività della legge (previsto dall'art. 11, comma 1, delle disposizioni preliminari al Codice civile), una norma giuridica sopravvenuta non può applicarsi ad atti, fatti, eventi o situazioni verificatisi prima della sua entrata in vigore, sicché ogni atto o fatto ricade sotto la disciplina delle norme vigenti nel momento in cui si è realizzato, secondo il principio noto come *tempus regit actum*; ciò a meno che la legge non disponga diversamente.

Del medesimo avviso la stessa Corte nella sentenza 5 aprile 2012, n. 78, per cui



il divieto di retroattività, pur costituendo valore fondamentale di civiltà giuridica, non costituisce un principio di rango costituzionale (salvo che sotto il profilo penale), talché il legislatore ha il potere di emanare norme retroattive, ma a condizione che esse trovino adeguata giustificazione in motivi imperativi di interesse generale e risultino rispettose del principio generale di ragionevolezza, del divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento, della tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti coinvolti, del principio di coerenza e di certezza dell'ordinamento giuridico, nonché delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario.

Pertanto, la inclusione di CPA ed Iva nel credito privilegiato del professionista aggiunta dalla Legge di bilancio 2018 non potrebbe trovare applicazione retroattiva in assenza di una apposita disposizione transitoria che ne preveda l'estensione "anche ai crediti sorti anteriormente alla sua entrata in vigore".

Orientamenti di apertura, nel senso della retroattività, sono stati forniti dalla Corte costituzionale con le sentenze 4 luglio 2013, n. 170, e 13 luglio 2017, n. 176, posto che le norme processuali sulla gradazione dei crediti si individuano avendo riguardo al momento in cui il credito viene fatto valere, estendendo retroattivamente l'applicabilità della nuova regola

Identiche considerazioni sono state espresse dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 176/2017, secondo la quale *"Per principio generale regolatore delle procedure concorsuali (fallimentari ed espropriative in generale), il privilegio introdotto ex novo dal legislatore è destinato a ricevere immediata applicazione da parte del giudice procedente, anche con riguardo a crediti che - ancorché sorti anteriormente alla legge istitutiva di quel privilegio - vengano, comunque, fatti valere, in concorso con altri, in un momento successivo.*



Se così fosse, il nuovo privilegio per CPA ed Iva decorrente dal 2018 risulterebbe allora applicabile.

Tuttavia le pronunce esaminate si riferiscono a norme istitutive di nuovi privilegi che ne prevedevano espressamente l'estensione ai crediti sorti anteriormente alla loro entrata in vigore e, quindi, riguardavano l'interpretazione e la legittimità dell'efficacia retroattiva già prevista.

Invece, il comma 474 dell'art. 1 della Legge di bilancio 2018, **non prevede** che il privilegio generale accordato dal credito di rivalsa IVA operi anche per i crediti sorti anteriormente alla sua entrata in vigore.

Ed invero, con la sentenza n. 5685/2015 le SS.UU. hanno testualmente rilevato quanto segue: *“le norme sui privilegi sono disposizioni di diritto civile che attengono alla qualità di alcuni crediti, consistente nella loro prelazione rispetto ad altri, per cui trova applicazione, salvo espressa deroga normativa, che nel caso di specie non sussiste, il principio generale di cui all'art. 11 preleggi, secondo cui le leggi non sono retroattive. Ne consegue che la modifica legislativa, che abbia introdotto un nuovo privilegio o abbia introdotto modifiche ad uno già esistente, si applica solo se il credito sia sorto nello stesso giorno o in un giorno successivo rispetto al momento in cui la legge entra in vigore...”*.

Poniamo ora l'esempio di un professionista che abbia un credito per prestazione professionale nei confronti di un fallimento, con compenso in privilegio e iva in chirografo (regime previgente), e che venga pagato del solo compenso perché la massa fallimentare non è capiente per l'Iva.

Il professionista incasserà soltanto l'onorario ma dovrà però fatturare con Iva e versarla all'erario pur non avendola incassata.

Dopo la chiusura del fallimento – e dunque dopo anni - , confermata l'inesigibilità dell'Iva, non è però possibile emettere nota di variazione solo per l'iva, se l'imponibile è



stato percepito.

Invero, secondo l'art. 26 co. 2 DPR 633/1972: *“Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione (...) viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, [anche] a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (...) il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione...”*

Ma se l'imponibile non “varia”, perché è stato percepito, la nota di variazione non è ammessa.

Il professionista si troverebbe, secondo il regime fiscale vigente, a dover soggiacere ad interpretazioni discrezionali degli uffici fiscali (liberi di decidere se consentirgli di “trasformare” l'iva versata e non incassata in un credito di imposta da “spendere” successivamente”) ma rimane privo di una tutela specifica.

Né può sopperire al problema l'opzione dell'Iva “per cassa” ex art. 32-bis D.L. 83/2012, secondo il quale *“In esecuzione della facoltà accordata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi con volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro, nei confronti di cessionari o di committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, l'imposta sul valore aggiunto diviene esigibile al momento del pagamento dei relativi corrispettivi...”*

Proprio perché il “corrispettivo” è stato percepito.





**MOZIONE CONGRESSUALE**

l'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi, a conclusione del  
XXXIV CONGRESSO NAZIONALE FORENSE  
di Catania del 4-6 Ottobre 2018

nell'auspicare la approvazione della presente mozione da parte dei  
delegati dei C.O.A.,

**c h i e d e**

che siano adottati dai competenti organi governativi e *parlamentari appositi* provvedimenti  
di legge necessari per *la*

*REVISIONE DEL REGIME DI DEDUCIBILITÀ E DETRAIBILITÀ FISCALE IN  
FAVORE DEI PROFESSIONISTI*

conforme ai principi di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione

UNIONE NAZIONALE CAMERE  
AVVOCATI TRIBUTARISTI

Per il Presidente Avv. Antonio DAMASCELLI  
Il Consigliere Avv. Silvia Siccardi