

## FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO

### I PARERI IN MATERIA TRIBUTARIA

### PARERE N. 01 DEL 3 gennaio 2011

### IL QUESITO

#### Criteria di deducibilità di immobile concesso in uso all'amministratore

Con apposita assemblea la società ha deliberato di concedere in uso all'amministratore unico (collaboratore) un appartamento con cantina e posto auto, appositamente presi in locazione. Si chiede di chiarire quali siano per la società i criteri per la deducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi, riferiti al predetto immobile.

\*\*\*

#### PREMESSA

L'articolo 95 del Tuir rubricato "Spese per prestazioni di lavoro" disciplina i criteri di deducibilità dei costi e spese riferiti ai lavoratori in carico all'impresa. In particolare la norma in esame prevede che *"I canoni di locazione, anche finanziaria, e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti, sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'art. 51, comma 4, lett. c)."* In definitiva ciò che costituisce reddito per il dipendente è ciò che il datore può dedurre ai fini delle imposte sui redditi. Sin d'ora si sottolinea che la disposizione di cui trattasi fa riferimento al dipendente e non al collaboratore: ciò come si vedrà nel proseguito, costituisce l'aspetto critico della specifica fattispecie sottopostaci.

#### I CRITERI DI DEDUCIBILITÀ IN CASO DI IMMOBILE CONCESSO AL DIPENDENTE

La C.M. n. 326/E del 23 dicembre 1997 ha chiarito che la nozione di fabbricato non è circoscritta alla sola abitazione, ma è riferibile ad ogni tipologia catastale (box auto, la cantina, deposito, etc.).

Al riguardo, l'articolo 51 del predetto Tuir, dispone che il valore su cui basarsi per calcolare il reddito in natura di un dipendente, relativamente all'utilizzo da parte di quest'ultimo di un immobile fornito dal datore, è diverso a secondo che il fabbricato abbia o meno rendita catastale: in caso di fabbricato fornito di rendita, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato (ancorché il fabbricato sia nella disponibilità del datore in base a contratto di fitto o di locazione finanziaria), aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso - comprese le utenze non a carico del dipendente - e quanto eventualmente corrisposto da quest'ultimo per il godimento del fabbricato stesso. Tuttavia l'art. 51, comma 4, lett. c), dispone ulteriormente, che per i fabbricati concessi al dipendente in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso (ad esempio, abitazione del custode della fabbrica), si assume quale reddito il 30% della differenza determinata secondo le modalità di cui sopra. Laddove, invece il fabbricato non sia iscritto in catasto (immobili ubicato all'estero o fabbricati rurali) si assuma la differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico - o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato - e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato.

#### **L'IMMOBILE AL DIPENDENTE CHE VI TRASFERISCE LA PROPRIA RESIDENZA**

Va ulteriormente fatto presente che l'articolo 43 del Tuir prevede che nell'ipotesi in cui fabbricati abitativi (immobili patrimonio di cui all'art. 90 del Tuir, vale a dire categoria catastale da A1 ad A11 escluso A10) siano concessi in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi, i predetti canoni di locazione e spese sono per il datore interamente deducibili, secondo le ordinarie regole previste per i fabbricati strumentali (ammortamenti, spese di manutenzione, etc.) e non con le regole fondiarie previste dal citato articolo 90.

#### **L'IMMOBILE CONCESSO IN USO AL COLLABORATORE**

Tanto premesso, si osserva che quanto sopra rappresentato è senz'altro riferibile al lavoratore dipendente posto che le disposizioni di cui trattasi ad esso fanno espresso riferimento. Manca invece un qualunque riferimento al collaboratore, talchè occorre domandarsi quasi siano le ripercussioni di tale omissione. Nel premettere ulteriormente che l'Agenzia delle entrate non si è mai espressa sullo specifico punto, si rileva tuttavia che nella Circolare n. 5 del 26 gennaio 2001, risposta a quesito n. 10 ha chiarito che *“L'art. 34 della legge 342 del 2000 ha modificato il trattamento fiscale applicabile ai redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e*

*continuativa, disponendone l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente. Tale assimilazione concerne le modalità di determinazione del reddito del collaboratore ai fini delle imposte dirette, ma non si configura quale assimilazione delle due tipologie di rapporto di lavoro a tutti gli effetti di legge.*". Ne consegue, a voler apprezzare tale chiarimento, che nell'ambito della deducibilità dei costi prevista dal presente art. 95 del Tuir, la parola "dipendente" non può essere letta in modo estensivo e tale da ricomprendere anche la nozione di "collaboratore".

#### **IL PARERE**

Per poter giungere ad una soluzione interpretativa, si rende necessaria una ulteriore premessa: in linea di principio nell'ambito del Tuir l'applicazione analogica, che è lo strumento giuridico per colmare un vuoto normativo in via interpretativa, non è ammessa posto che gli articoli 174 e 184 prevedono una deroga a detto principio di applicazione analogica (solo) nelle particolari fattispecie ivi elencate (rispettivamente fusioni/scissioni, liquidazioni/fallimento). Ciò posto, in prima approssimazione dovrebbe concludersi che le disposizioni dell'articolo 95 del Tuir le quali disciplinano i criteri di deducibilità degli immobili concessi in uso ai dipendenti, non sono applicabili nell'ipotesi di collaboratori, per mancanza di un qualunque riferimento ai medesimi.

Se ciò sembra in prima approssimazione ineccepibile, si rende allora necessario comprendere quale possa essere il criterio di deducibilità riferibile all'ipotesi di immobile concesso al collaboratore. Volendo individuare le soluzioni più estreme, la deducibilità dei costi potrebbe essere integrale e senza limiti (salvo determinazione fondiaria ex art. 90 Tuir se l'immobile è abitativo), ovvero gli stessi potrebbero essere completamente indeducibili. Senonchè, l'ipotesi di indeducibilità risulta ad avviso di chi scrive non percorribile poiché il costo di cui trattasi è indubitabilmente connotato dai requisiti di cui all'articolo 109 del Tuir: è inerente, è certo, è di competenza. Se ne dovrebbe concludere che la disposizione dell'articolo 109 costituisce la regola generale, mentre quella dell'articolo 95 costituisce norma speciale (restrittiva) applicabile solo all'ipotesi dell'immobile concesso al lavoratore dipendente.

Se tale conclusione sembra ineccepibile sotto il profilo letterale, occorre tuttavia ammettere che la stessa appare irrazionale e ingiustificatamente vantaggiosa per l'impresa-datore nell'ipotesi del collaboratore rispetto al lavoratore subordinato che, peraltro, come noto, ai fini della tassazione del suo reddito di lavoro è normativamente equiparato al dipendente. Si produrrebbe, accedendo a questa soluzione, un salto d'imposta (il datore deduce tutto, mentre il lavoratore tassa solo in parte) sicuramente non previsto e non voluto dal legislatore che, meramente e semplicemente, non ha intercettato al momento della stesura della norma la specifica questione.

In conclusione, si è del parere che nell'ipotesi di immobile concesso in uso ad un collaboratore coordinato e continuativo ovvero a progetto, il datore di lavoro soggetto imprenditore debba dedurre i costi dell'immobile con i medesimi criteri previsti dall'articolo 95 del Tuir previsti per il lavoratore dipendente.

D'altronde, va rappresentato che già in passato l'amministrazione finanziaria, contravvenendo al divieto di interpretazione analogica, ha ritenuto di colmare in via interpretativa vuoti normativi: in particolare con la Risoluzione n. 117/E del 12 aprile 2002, nel fornire risposta ad un interpello di un notaio che, dovendo sostenere ingenti costi per il rinnovo del software di studio, chiedeva se il costo potesse essere dedotto in un unico periodo d'imposta, ha chiarito che, mancando un'esplicita disposizione, occorreva rifarsi a quelle riferite al reddito d'impresa, concludendo per l'obbligo di ammortizzare il costo. Tale atto interpretativo, sulle cui conclusioni, detto per inciso, non si conviene, apre però la porta ad una interpretazione concernente la deducibilità del costo dell'immobile concesso in uso al collaboratore che, seppure assunta in violazione al principio generali tributario di divieto di interpretazione analogica, risulta essere ad avviso di chi scrive, equa, razionale e ragionevole.

#### RIFERIMENTI NORMATIVI

- Tuir, articolo 43; articolo 54; articolo 90; articolo 95.
- Legge 342 del 2000, articolo 34

#### RIFERIMENTI DI PRASSI

Agenzia delle entrate

- Circolare n. 5 del 26 gennaio 2001, risposta a quesito n. 10
- Risoluzione n. 117 del 12 aprile 2002

Fondazione Studi  
**IL PRESIDENTE**  
**Rosario De Luca**

