

# Somme corrisposte a titolo di spese processuali alla parte vittoriosa che si è difesa personalmente *ex art. 86 c.p.c.*: obbligatoria la ritenuta del 20%

*Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate - (RIS) n. 106 E del 19 settembre 2006*

*Ministero delle finanze - Dipartimento delle entrate - Circolare n. 203 E del 6 dicembre 1994*

**OGGETTO: ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Ritenute d'acconto - Spese processuali - Somme corrisposte alla parte vittoriosa di un giudizio che avendo la qualità di avvocato si è difesa personalmente *ex art. 86 c.p.c.* - Obbligo di effettuare la ritenuta - Sussiste - Art. 25, del DPR 29/09/1973, n. 600**

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973, è stato esposto il seguente

## **Quesito**

La società Alfa S.p.a., in un giudizio civile, è stata riconosciuta responsabile dei danni cagionati al Sig. Beta nell'ambito di un rapporto contrattuale di fornitura di un servizio telefonico.

Il Giudice, nell'emettere la sentenza, ha condannato l'istante a pagare le spese di giudizio e gli onorari legali.

Il Sig. Beta, avendo la qualità di avvocato, ha partecipato al processo avvalendosi della facoltà di difendersi personalmente.

La Società istante ha provveduto, quindi, a versare al Sig. Beta, non solo il quantum previsto a titolo di risarcimento dei danni, ma anche l'importo delle spese processuali, operando su queste ultime la ri-

tenuta d'acconto prevista dall'art. 25 del D.P.R. 600 del 1973.

Il Sig. Beta ha contestato tale comportamento sostenendo che la ritenuta sia stata illegittimamente applicata, in quanto egli non avrebbe preso parte al giudizio come "avvocato Beta difensore di sé medesimo" *ex art. 86 c.p.c.*, bensì come membro dell'associazione professionale "Studio Legale Beta".

Secondo il Sig. Beta, quindi, la Alfa avrebbe dovuto corrispondergli l'intero importo liquidato in sentenza senza operare alcuna ritenuta, come se fosse stato assistito da un altro avvocato (che non avesse chiesto, peraltro, la distrazione delle spese a suo favore); il Sig. Beta avrebbe successivamente corrisposto i compensi professionali allo "Studio legale Beta" e quest'ultimo avrebbe emesso, nei suoi confronti, regolare fattura per la prestazione resagli.

## **Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente**

Premesso che non vi è l'obbligo di assoggettare alla ritenuta d'acconto l'onorario corrisposto direttamente alla controparte vittoriosa in giudizio, l'istante ritiene che, nel caso di specie, non avrebbe dovuto operare la ritenuta.

Infatti, l'avvocato che ha patrocinato la causa, pur identificandosi con la persona fisica danneggiata-

ta, non avrebbe agito in qualità di “difensore di sé medesimo” ma in veste di “avvocato membro dello studio legale associato”.

In sostanza, le somme liquidate in sentenza per le spese processuali non avrebbero dovuto costituire per l'avvocato Beta reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del TUIR, in quanto tali somme non sarebbero entrate “immediatamente” a far parte del suo patrimonio incrementandolo, se non per il tramite del “filtro” costituito dall'associazione professionale.

## Parere dell'Agenzia delle Entrate

Si fa preliminarmente presente che l'istanza di interpello in esame non ha carattere preventivo rispetto all'attuazione del comportamento rilevante ai fini tributari. Risulta, infatti, dalla parte narrativa dell'interpello che sia già avvenuto il pagamento delle spese giudiziali liquidate in sentenza e che la Alfa s.p.a. ha già effettuato la relativa ritenuta.

Pertanto, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del decreto del 26 aprile 2001, n. 209, e secondo quanto precisato al paragrafo 2.2 della circolare n. 50/E del 31 maggio 2001 (in *“Finanza & Fisco” n. 23/2001, pag. 3213*), l'istanza in esame non può essere trattata come “interpello del contribuente” sul piano degli effetti.

Ciò nondimeno, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando qui di seguito un parere che non è produttivo degli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

A parere della scrivente, la tesi argomentata dalla Alfa S.p.a. non può essere condivisa dato che, dalla sentenza allegata all'istanza di interpello, non risulta in alcun modo che il Sig. Beta si sia avvalso del patrocinio di un difensore terzo. Anzi, in più punti della stessa sentenza emerge chiaramente che il Sig. Beta si sia presentato in causa nella sua veste e qualità di legale abilitato, esercitando, quindi, la facoltà prevista espressamente dall'art. 86 del c.p.c.

È tecnicamente impossibile che la stessa persona possa assumere la veste di parte del giudizio e di avvocato fuori dall'ipotesi contemplata dall'art. 86 del c.p.c.

L'avvocato/parte processuale qualora non volesse difendersi personalmente, dovrebbe chiedere l'assistenza legale di un altro avvocato.

Diverso dal caso sopra descritto è l'ipotesi contemplata nell'art. 82, comma 1 del c.p.c. che si riferisce alla possibilità per un cittadino (a prescindere dalla sua qualità) di stare personalmente in giudizio nelle cause il cui valore non ecceda gli euro 516,46.

Le due fattispecie previste rispettivamente dagli articoli 86 e 82, comma 1 del c.p.c. si differenziano notevolmente quanto a presupposti e ad effetti. Sotto quest'ultimo punto di vista la Corte di Cassazione con la sentenza n. 12680 del 9 luglio 2004 ha statuito che “la parte che sta in giudizio di persona può chiedere solo il rimborso delle spese vive sopportate, il legale, ove manifesti la sua intenzione di operare come difensore di sé medesimo ha diritto alla liquidazione delle spese secondo tariffa professionale”.

Dal punto di vista fiscale le conseguenze delle due fattispecie sono notevolmente diverse; infatti, le spese rimborsate alla parte vittoriosa che ha agito come privato cittadino (ai sensi dell'art. 82, comma 1 del c.p.c.) non rivestono alcuna rilevanza reddituale data la loro natura risarcitoria; invece, le somme liquidate a titolo di rifusione delle spese di giudizio (comprehensive degli onorari professionali) all'avvocato che ha agito in base all'art. 86 del c.p.c., mantengono la stessa qualificazione e lo stesso trattamento fiscale propri delle somme corrisposte normalmente dalla parte soccombente direttamente all'avvocato della parte vittoriosa che ha ottenuto dal giudice la distrazione delle spese processuali a suo diretto favore. A tal proposito si richiama la Circolare di questa Agenzia delle Entrate n. 203 del 1994.

**La parte soccombente che paga i suddetti compensi professionali, nella sua qualità di sostituto d'imposta, deve applicare la ritenuta a titolo d'acconto del 20%, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 600 del 1973.**

Infine si precisa che, nel caso in cui l'avvocato esercita la professione come membro di uno studio professionale, le somme liquidate in sentenza per l'attività professionale resa e le relative ritenute, dovranno essere imputate all'associazione professionale.

# IL TRATTAMENTO IRPEF E IVA DEGLI ONORARI CORRISPOSTI DAI SOCCOMBENTI IN GIUDIZIO AGLI AVVOCATI DELLA CONTROPARTE VITTORIOSA

*Ministero delle finanze - Dipartimento delle entrate - Circolare n. 203/E del 6/12/94*

## **OGGETTO: Avvocati della controparte vittoriosa - Ritenuta d'acconto e obbligo di fatturazione**

È stato sottoposto all'attenzione di questo Ministero il problema concernente il trattamento, agli effetti dell'IRPEF e dell'IVA, degli onorari e delle spese corrisposti, da parte dei soccombenti nel giudizio, agli avvocati nominati, con la relativa sentenza, distrattari della controparte vittoriosa.

Al riguardo lo scrivente fa presente che, nella soggetta materia, con precedente nota n. 8/1619 dell'8 novembre 1991 (1) ha avuto modo di precisare che l'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (2), in ossequio alla direttiva di estensione del sistema della ritenuta alla fonte, sancita dalla relativa legge delega, ha inteso ampliare l'area di applicazione della ritenuta stessa fino a comprendere anche le remunerazioni di compensi per prestazioni professionali rese, al di fuori del sinallagma commissione/prestazione, a favore di un committente non esecutore del pagamento.

In altri termini, per effetto della citata norma, lo status di sostituto d'imposta è attribuito a chiunque corrisponda compensi per prestazioni professionali, anche se queste ultime sono state rese nell'interesse di terzi ed anche se l'adempimento del pagamento è disposto in modo coattivo in base a sentenza di condanna.

L'orientamento testè citato è stato pienamente condiviso dall'Avvocatura Generale dello Stato con il parere n. 4332/92 del 5 ottobre 1992.

Pertanto, alla contraria pronuncia della quarta sezione del Consiglio di Stato, n. 570 dell'1 agosto

1992, emessa in seguito ad un giudizio di ottemperanza, a parere dell'Avvocatura dello Stato "non può attribuirsi valore neppure indicativo di precedente giurisprudenziale, sia perchè non porta nuove argomentazioni nella discussione, idonee a confutare il contrario motivato avviso, limitandosi ad affermazioni apodittiche, sia perchè espressamente si richiama, evidentemente coinvolta nell'errore commesso dalla parte istante, ad una pronuncia delle Sezioni unite della Cassazione (sentenza n. 3544/82 del 12 giugno 1982) che non si pone in rapporto di conferenza con la questione in esame, e sia perchè per nulla prende in sede di obiter dictum, la questione interpretativa dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/73".

Per quanto concerne il problema relativo all'individuazione del soggetto nei cui confronti il professionista nominato distrattario delle spese giudiziarie deve esercitare la rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 18, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (3), l'Avvocatura dello Stato, con il menzionato parere, concordando con l'orientamento espresso dalle SS.UU. della Suprema Corte, ha precisato che "la sentenza del 12 giugno 1982, n. 3544, si pone come definitivamente risolutiva del contrasto giurisprudenziale verificatosi in ordine alla comprensione dell'IVA nella pronuncia attinente al capo delle spese processuali, in ipotesi di distrazione di onorari non riscossi e delle spese anticipate a favore del difensore, e tale contrasto ha risolto in senso affermativo, sul presupposto della spettanza alla parte vittoriosa del diritto di conseguire dal soccombente, condannato al pagamento delle spese processuali, il

rimborso dell'IVA che ha corrisposto (o dovrà corrispondere) al proprio difensore a titolo di rivalsa e con l'avvertimento che il pagamento dell'IVA al difensore della controparte vittoriosa, effettuato dalla parte soccombente, non trova titolo, e non lo può trovare, nella rivalsa, che è propria del rapporto sinallagmatico cliente/avvocato e non può fuoriuscire da quell'ambito, ma piuttosto nella sentenza di condanna".

Sulla base di queste ultime considerazioni, il Supremo Collegio, ad avviso dell'Avvocatura Generale, ha avvertito anche l'esigenza di sottolineare che il distrattario è tenuto ad emettere il documento fiscale con addebito del tributo in via di rivalsa verso il proprio cliente, ed ha inoltre precisato che "la distinta obbligazione per rivalsa, nei rapporti fra avvocato e cliente, viene ad essere soddisfatta con l'emissione di fattura, quietanzata a saldo, in cui si evidenzia che non solo rispetto all'onorario, ma anche rispetto al tributo che vi accede, la solutio avviene con danaro fornito dal soccombente, vincolato alla prestazione della condanna, mediante un'imputazione qualitativamente diversa". In relazione a ciò l'Avvocatura ha ritenuto di dover puntualizzare che il soccombente, che abbia effettuato il pagamento, non possa pretendere l'emissione della relativa fattura nei propri confronti.

In conclusione l'Avvocatura conferma che il difensore distrattario dovrà emettere fattura con addebito anche dell'IVA solo nei confronti del proprio cliente, atteso che l'obbligo di adempimento del relativo onere per il soggetto soccombente trova titolo esclusivamente nella statuizione di condanna contenuta nella sentenza, anche in assenza di esplicita pronuncia in ordine al tributo. Rileva, tuttavia, che nei casi in cui il cliente vincitore, destinatario della fattura, sia soggetto passivo d'imposta e la vertenza inerisca all'esercizio della propria attività di impresa, arte o professione, egli ha titolo di recuperare l'imposta, della quale subisce la rivalsa non

solo giuridica ma anche economica, in sede di esercizio del diritto di detrazione previsto dall'art. 19 del richiamato D.P.R. n. 633 del 1972 (4).

Conseguentemente il professionista distrattario può richiedere al soccombente solamente l'importo da questo dovuto a titolo di onorario e spese processuali e non anche quello dell'IVA che vi afferisce essendo quest'ultimo dovuto per rivalsa dal proprio cliente.

Il Ministero, concordando con le statuizioni della Suprema Corte, nonché con le osservazioni formulate dall'Avvocatura, ritiene, in sintesi conclusiva, che nell'ipotesi di distrazione delle spese a favore del difensore della parte vincitrice ex art. 93 c.p.c., il diritto che, in base alla pronuncia giudiziaria, viene a costituirsi a favore del difensore comporta che egli possa pretendere, in linea di principio, nei confronti diretti del soccombente, anche quanto dovuto gli a titolo di IVA.

Il soggetto passivo della rivalsa, ex art. 18 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, resta, comunque, il cliente, nei confronti del quale va emessa, da parte del professionista, la relativa fattura, nella quale deve essere evidenziato che, con riferimento sia all'onorario che al tributo che vi accede, la solutio è avvenuta da parte del soccombente, vincolato alla prestazione in virtù della condanna contenuta nella sentenza. Il pagamento della somma corrispondente all'IVA eseguito dal soccombente rileva solo come costo del processo e viene effettuato non a titolo di rivalsa ma di condanna, per effetto della quale il soccombente si presenta, solo e sempre, quale obbligato a tenere indenne la controparte, al pari di ogni altro onere patrimoniale, dal costo del processo.

Questa disciplina trova unica deroga nelle ipotesi in cui il cliente vittorioso, in quanto soggetto passivo di imposta, abbia titolo ad esercitare la detrazione dell'imposta stessa, della quale subisce quindi anche la rivalsa economica.

**Nota (1)**

*Ministero delle finanze - Risoluzione n. 8/1619  
dell' 8/11/91*

**OGGETTO: Liquidazione a favore del difensore distrattario - Ritenute d'acconto**

Codesto Ministero, con la nota ..., ha chiesto di conoscere il parere della scrivente in merito all'applicazione della ritenuta d'acconto IRPEF nonchè alla richiesta della fattura agli avvocati distrattari nel caso che si provveda alla liquidazione delle spese di giudizio a seguito di sentenza pretorile.

Al riguardo, relativamente alla ritenuta d'acconto, la scrivente ha già avuto modo di rappresentare - con varie argomentazioni - che l'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, deve ritenersi in parte innovativo rispetto al precedente art. 3 della L. n. 801/1970 in quanto il legislatore, in ossequio alla direttiva dettata dal legislatore delegante di "estensione del sistema della ritenuta alla fonte", aveva inteso ampliare l'area di applicazione della ritenuta d'acconto fino a comprendervi anche le remunerazioni di compensi per prestazioni professionali rese, al di fuori del sinallagma commissione/prestazione, a favore di un terzo committente della prestazione ma non liquidatore del relativo onorario (cfr. nota n. 8/1391 del 23 marzo 1982 e la nota di assenso n. 22852 del 16 agosto 1982 dell'Avvocatura generale dello Stato).

La Corte di Cassazione - cambiando un precedente indirizzo e pronunciandosi in senso conforme a quello sopra rappresentato - ha stabilito (con sentenza del 22 giugno 1982, n. 3777, sez. I) che l'obbligo della ritenuta a titolo d'acconto dell'IRPEF - posto dall'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a carico dei soggetti elencati nel comma 1 del precedente art. 23 - si applica anche per i pagamenti eseguiti in esecuzione di una sentenza di condanna alle spese processuali, in favore del difensore distrattario della controparte vittoriosa, in quanto il debito, anche se soddisfatto da un terzo, rimane qualificato dal suo originario contenuto di corrispettivo dovuto, oggettivamente considerato, per le prestazioni professionali, come tali soggette alla citata normativa, indipendentemente da un diretto rapporto di clientela tra l'avvocato distrattario e la parte che esegue il pagamento.

Al fine di dirimere eventuali incertezze che sarebbero potute insorgere nella soggetta materia, la Ragioneria generale dello Stato - ispettorato generale di finanza - (con l'unità circolare n. 7 del 30 gennaio 1987) ha chiarito che l'applicazione della ritenuta in parola fa carico, in ogni caso, agli organi ordinatori della spesa che vengono a trovarsi nella necessità di provvedere alla corresponsione di onorari a liberi professionisti.

Nelle suindicate considerazioni è il parere della scrivente.

Per quanto attiene, poi, alla richiesta della fattura per eventuale rimborso IVA, si prosegue il suindicato quesito - nella competenza - alla Consorella Direzione generale delle tasse e Imposte indirette sugli affari.

La presente, unitamente agli allegati, viene inviata anche al Servizio centrale della riscossione per opportuna conoscenza e per gli eventuali conseguenti provvedimenti.

*(Allegati omissis)*

**Nota (2)**

*DPR 29 settembre 1973, n. 600*

**Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi****Art. 25**

*Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi*

I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorchè non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 19 per cento a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa. La stessa ritenuta deve essere operata sulla parte imponibile delle somme di cui alla lettera b) e sull'intero ammontare delle somme di cui alle lettere a) e c) del terzo comma dell'art. 49 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597. La ritenuta è elevata al 20 per cento per le indennità di cui alle lettere f) e g) dell'art. 12 del decreto stesso. La ritenuta non deve essere operata per le prestazioni effettuate, nell'esercizio di imprese. Salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo, se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 20 per cento, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

Le disposizioni dei precedenti commi non si applicano ai compensi di importo inferiore a lire 50.000 corrisposti dai soggetti indicati nella lettera c) dell'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, per prestazioni di lavoro autonomo non esercitato abitualmente e semprechè non costituiscano acconto di maggiori compensi.

I compensi e le somme di cui al n. 9) dell'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, corrisposti a non residenti sono soggetti ad una ritenuta del 30 per cento a titolo d'imposta commisurata al 70 per cento del loro ammontare lordo. Ne sono esclusi i compensi corrisposti a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

**Nota (3)**

*DPR 26 ottobre 1972 n. 633*

**Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto****Art. 18**

*Rivalsa*

**1.** Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente.

2. Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Se la fattura è emessa su richiesta del cliente il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale indicata nel quarto comma dell'art. 27.

3. La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni di cui ai nn. 4) e 5) dell'art. 2.

4. È nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti.

5. Il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni immobili oggetto dalla cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli artt. 2758 e 2772 del codice civile e, se relativo alla cessione di beni mobili, ha privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'art. 2752 del codice civile, cui tuttavia è posposto.

## Nota (4)

*DPR 26 ottobre 1972 n. 633*

### Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto

#### Art. 19

##### *Detrazione*

1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17, o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'art. 30, è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

2. In deroga alle disposizioni del comma precedente:

a) l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione di aeromobili e di autoveicoli di cui alla lettera e) dell'allegata tabella B, quale ne sia la cilindrata, e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, è ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;

b) l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione degli altri beni elencati nell'allegata tabella B e delle navi e imbarcazioni da diporto e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;

c) l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione di motocicli e di autovetture ed autoveicoli già indicati nell'articolo 26, lettere a) e c), del decreto del Presidente della Repubblica 15

giugno 1959, n. 393, non compresi nell'allegata tabella B e non adibiti ad uso pubblico, che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, non è ammessa in detrazione salvo che per gli agenti o rappresentanti di commercio";

d) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad autovetture e veicoli, aeromobili, navi e imbarcazioni da diporto è ammessa in detrazione se è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto, all'importazione o all'acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili di detti autovetture, veicoli, aeromobili e natanti;

e) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa a prestazioni alberghiere, a somministrazioni di alimenti e bevande, con esclusione delle somministrazioni effettuate nei confronti dei datori di lavoro nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa aziendale o interaziendale e delle somministrazioni commesse da imprese che forniscono servizi sostitutivi di mense aziendali, a prestazioni di trasporto di persone e al transito stradale delle autovetture e autoveicoli di cui all'art. 26, lettere a) e c), del D.P.R. 15 giugno 1959, n. 393;

e-bis) l'imposta relativa all'acquisto, all'importazione, alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16, nonché alle spese di gestione, di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n. 131 della tariffa annessa al DPR 26 ottobre 1972, n. 641, è ammessa in detrazione nella misura del 50 per cento.

e-ter) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa a beni immobili acquistati, anche mediante contratti di locazione finanziaria, in comunione o in comproprietà con soggetti per i quali non sussistono i presupposti di cui agli articoli 4 e 5.

e-quater) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa agli acquisti di immobili strumentali per l'esercizio di arti e professioni ovvero alla loro acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria.

3. Se il contribuente ha effettuato anche operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 la detrazione è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume d'affari dell'anno stesso, arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi. La riduzione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la riduzione in base a una percentuale determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno.

4. Per il calcolo della percentuale di riduzione l'ammontare delle operazioni esenti è determinato senza tenere conto di quelle indicate al n. 11 dell'articolo 10 e non si tiene conto nemmeno nel volume di affari quando non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono accessorie ad operazioni imponibili delle altre operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) del detto articolo.