# Determinazione del reddito di lavoro autonomo

Art. 54, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.)

IL REDDITO DA LAVORO AUTONOMO OBBLIGHI CONTABILI, DICHIARATIVI E PREVIDENZIALI

# Regimi contabili

I **regimi contabili** adottabili dai professionisti **NON in regime forfettario** (per i quali vige una sostanziale esenzione da adempimenti) **sono i seguenti**:

- Contabilità Semplificata, che è il regime «naturale» per tutti i professionisti.
- **Contabilità Ordinaria**, cui nessun artista o professionista è obbligato, indipendentemente dal volume dei compensi, ma che tutti **possono** adottare volontariamente per opzione (che è valida anche se non comunicata ma se desumibile dai **comportamenti concludenti** del contribuente).

# **Regime Contabili**

Contabilità	Registri ½	Termini di registrazione <sup>3</sup>
Semplificata 1° Tipo	Registro Iva acquisti (Spese) Registro Iva fatture emesse (Parcelle) Registro Irpef pagamenti e incassi	entro la <b>dichiaraz. annuale</b> in cui è <b>detratta</b> l'Iva entro <b>15 gg.</b> dall'emissione entro <b>60 gg.</b> dall'effettuazione di spesa o incasso
Semplificata 2° Tipo	Registro Iva fatture emesse (Parcelle)	entro la dichiaraz. annuale in cui è detratta l'Iva entro 60 gg. dall'effettuazione della spesa entro 15 gg. dall'emissione entro 60 gg. dall'effettuazione dell'incasso
Ordinaria N.B.: dall'01.01.1997 solo per opzione	Registro Iva acquisti (Spese) Registro Iva fatture emesse (Parcelle) Registro Cronologico dei componenti di reddito e delle movimentazioni finanziarie Registro beni ammortizzabili (dal 21.2.1997 non è più obbligatorio, purché le relative annotazioni vengano effettuate sul Registro Iva acquisti entro il termine della dichiarazione dei redditi)	entro la dichiaraz. annuale in cui è detratta l'Iva entro 15 gg. dall'emissione entro 60 gg. dall'effettuazione di spesa, incasso o movimentazione entro il termine della dichiarazione dei redditi

# Regime Contabili

- <u>1</u> La tenuta di **qualsiasi registro contabile** con **sistemi meccanografici** è considerata **regolare**, in **mancanza** di **trascrizione** su supporti cartacei, nei termini di legge, dei **dati** relativi all'**esercizio** per il quale i **termini** per la presentazione delle relative **dichiarazioni annuali non** siano **scaduti da oltre 3 mesi**, se anche in sede di controlli ed ispezioni, tali dati **risultino aggiornati** sugli **appositi supporti magnetici** e **vengano stampati contestualmente** alla richiesta ed in presenza dei verificatori (art. <u>7</u>, <u>co. 4-ter, D.L. 357/1994</u> conv. con modif. con <u>L.</u> 489/1994).
- <u>2</u> Dall'1.1.2002, l'art. <u>14, co. 3, D.P.R. 435/2001</u> prevede per gli esercenti arti e professioni, che hanno optato per il regime di **contabilità ordinaria**, la **facoltà** di **non tenere** i **registri** prescritti ai fini **Iva** e il **registro** dei **beni ammortizzabili** se le relative **annotazioni** sono effettuate nel **registro cronologico** (nei termini previsti dalla disciplina Iva per i relativi registri e nel termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi per il registro dei beni ammortizzabili) e i dati sono **forniti**, ordinati in **forma sistematica**, su **richiesta** dell'Amministrazione finanziaria.
- <u>3</u> L'art. 1, co. 1102, L. 178/2020 (**legge di bilancio 2021**) ha introdotto delle **semplificazioni per i contribuenti** che n**el 2020 hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 400 mila euro** per le imprese che prestano servizi e per gli esercenti arti e professioni, nonché di **700 mila euro** per i soggetti che svolgono altre attività e che abbiano optato per la liquidazione trimestrale: per questi soggetti dal 2021 sarà possibile annotare le fatture nel registro di cui all'<u>art. 23, D.P.R.</u> 633/1972, entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni.

## Determinazione reddito di lavoro autonomo

Art. 54, co. 1, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 (TUIR) fornisce la regola generale di determinazione del reddito professionale ai fini delle imposte dirette.

«Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi.

I compensi sono computati al **netto** dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde».

## Principio di cassa e tassazione del reddito

Il reddito professionale viene determinato in **modo analitico** in base al **principio di cassa**, contrapponendo **compensi percepiti e spese sostenute** nel periodo d'imposta di riferimento.

Il reddito di lavoro autonomo delle persone fisiche concorre al reddito complessivo del contribuente, così come eventuali **perdite** derivanti da questa attività possono essere **scomputate** dal reddito complessivo.

# Quadro RE (dichiarazione dei redditi) Componenti positivi



	RE1	Codice attività			ISA: couse di esclusione	2				
Determinazione del reddito	RE2	Compensi derivanti dall'	attività professi	onale o artística		G	ompensi convenziona 1	,00 ,00	2	,00
Impatriati	RE3	Altri proventi lordi								.00
Art. 16 D.Lgs.	RE4 Plusvalenze patrimoniali							.00		
147/2015	RE5	Compensi non annotati r	selle scritture co	ontabili			ISA	,00	2	.00
	RE6	Totale compensi (RE2 colo	nna 2 + RE3 + RE	4 + RES colonna 2)						.00

# Quadro RE (dichiarazione dei redditi) Componenti negativi

RE7	Quote di ammortamento e spese p unitario non superiore a euro 516,		oslo		Commi ( <sup>1</sup>	91 e 92 L 208/2015 .00 J	2	.00
RE8	Cononi di locazione finanziaria relativi ai beni mobili						2	.00
RE9	Canani di locazione non finanziari	a e/o di noleggio						.00
RE10	Spese relative agli immobili		.00					
RE11	Spese per prestazioni di lavoro dip	endente e assimilato						.00
	Compensi corrisposti a terzi per pr			.00				
	13 Interessi possivi							.00
RE14	Consumi							.00
RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici e	b sercizi		Spese non addebitate analiticamente al committeni	te analitic		3	Ammontore-deducible
RE16	Spese di rappresentanza			Spese alberghiere, almenti e bevande	2	Altre spese	3	Ammontore-deducible
RE17	Spese di iscrizione a master, corsi di formazione, convegni,congressi o a corsi di aggiornamento professionale	Spese alberghiere alment e bevand		Spese formazione	certifi	Spese servizi cozione compelenze	4	Ammontore-deducible
RE18	Minusvalenze patrimoniali		-	,,,,,				.00
		Irap 10%		Irap personale dipendente		MU		,00
	Altre spese documentate (di	cui	.00	2 .00	3		4	.00
RE20	Totale spese (sommare gli importi da ri					200		.00

# Quadro RE (dichiarazione dei redditi) Reddito e Ritenute subìte

		di cui reddito attività docenti e ricercatori scientifici	di cui reddito prodotto all'estero soggetti L. 238/10 art. 16 D.I.gs. 147/15	1
RE21	Differenza (RE6 - RE20)	,00	2 ,00	,00
RE23	Reddito (o perdita) delle attività professionali e artistic	.00		
RE24	Perdite di lavoro autonomo degli esercizi precedenti	.00		
RE25	Reddito (o perdita)			
	da riportare nel quadro RNI			,00
RE26	Riterute d'acconto			
	(da ripartare nel quadro RN)			.00

# Componenti positivi di reddito professionale

- RE2 **compensi in denaro o in natura**, anche sotto forma di partecipazione agli utili, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del cliente;
- RE2 redditi professionali **prodotti all'estero** da soggetti residenti in Italia;
- RE2 **rimborsi spese** assimilati ai compensi;
- RE2 compensi di **collaborazione coordinata e continuativa** per attività rientranti nell'esercizio tipico dell'attività professionale svolta (ad es. compenso di sindaco di società per il commercialista);
- RE3 **proventi e indennità** conseguiti in **sostituzione del reddito professionale**, compresa la rivalutazione monetaria;
- RE3 corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali;
- RE3 **redditi diversi** conseguiti nell'esercizio dell'arte o della professione;
- RE3 interessi di mora e di dilazione riscossi per tardivo pagamento dei compensi.

#### Non rappresentano componenti positivi del reddito professionale:

- rimborsi spese documentate;
- somme ricevute in deposito dai clienti.

# Non rappresentano componenti positivi

- rimborsi **spese documentate**;
- somme ricevute in deposito dai clienti.
- **riaddebito di spese** comuni ad altri professionisti [non costituisce compenso di lavoro autonomo, ma va a ridurre il costo sostenuto deducibile dal professionista (C.M. 23.6.2010, n. 38/E)].

# **Compensi**

Rientrano in tale reddito sia i **compensi in denaro** che i **compensi in natura** (per questi ultimi si deve far riferimento al valore normale come definito dall'art. 9, D.P.R. 917/1986).

I compensi rilevano fiscalmente, vale a dire sono soggetti a tassazione, nel periodo d'imposta in cui sono percepiti (cd. principio di cassa). Tale principio è importante in quanto:

- stabilisce una norma indiscutibile per la <u>fissazione del reddito</u>, evitando contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria per la valutazione dei compensi maturati su incarichi di lunga durata;
- evita il rischio di dover pagare imposte su <u>redditi inesistenti</u> per insolvenza del cliente;
- consente di <u>ripartire nel tempo</u> il reddito, anticipando o ritardando la riscossione dei compensi.

In relazione al principio di cassa, gli **acconti ricevuti** dai clienti costituiscono compenso professionale nella misura e nell'anno in cui vengono riscossi.

# Compensi in natura Partecipazione agli utili Prestazioni gratuite

## **Compensi in natura**

Sono da considerare nel calcolo del reddito professionale in base al **valore normale** secondo il disposto dell'art. 9 TUIR, che peraltro considera anche le spese in natura qui non-considerate.

## Partecipazione agli utili

I compensi percepiti sotto forma di partecipazione agli utili concorrono a formare il reddito professionale. È necessario, tuttavia, verificare di volta in volta se sia possibile per il professionista pattuire compensi in tale forma.

## Prestazioni gratuite

**Non sono considerate compensi**; tuttavia se contestate dall'Agenzia delle Entrate come redditi di evasione, è possibile dimostrare la presenza di rapporti di parentela o di amicizia o le finalità di ampliamento della clientela (Corte Cassazione, Sentenza n. 21972 del 28.10.2015).

# Incasso a mezzo assegno, bonifico o POS

La C.M. 23.6.2010, n. 38/E ha precisato che i compensi pagati mediante **assegno** si devono considerare **percepiti** nel momento di **consegna del titolo** di pagamento.

In caso di pagamento mediante **bonifico** vale la cosiddetta «**data disponibile**», cioè il giorno a partire dal quale la somma può essere effettivamente utilizzabile sul conto corrente.

Art. 23, D.L. 124/2019 aveva previsto l'<u>obbligo di accettazione</u> dei pagamenti elettronici (POS) per i soggetti che effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi, anche **professionali**, <u>istituendo anche un regime sanzionatorio</u>.

In sede di conversione del D.L. 124/2019, l'art. 23 è stato soppresso!

Tuttavia, al fine di incentivarne l'utilizzo, l'art. 22 dello stesso decreto riconosce agli esercenti attività di impresa, **arte o professioni** un credito di imposta, pari al 30% delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate.

# Redditi professionali prodotti all'estero e Compensi percepiti sotto forma di partecipazione agli utili

In linea generale, salvo diversa disposizione prevista dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, la tassazione dei redditi avviene in funzione della **residenza del professionista**:

- in Italia: tutti i redditi percepiti, indipendentemente dal luogo di produzione, sono soggetti ad Irpef (art. 3, co. 1, D.P.R. 917/1986);
- all'estero: sono soggetti alle imposte dirette solo i redditi prodotti in Italia; sono considerati tali quelli derivanti da attività esercitata (indipendentemente dalla sua durata) nel territorio dello Stato e quelli corrisposti dallo Stato, da residenti o da stabili organizzazioni in Italia, anche se la prestazione è svolta all'estero, a imprese, società o enti non residenti (art. 23, co. 1, lett. d) e co. 2, D.P.R. 917/1986).

## Redditi professionali prodotti all'estero

Il reddito <u>prodotto all'estero</u> dal professionista residente in Italia è soggetto a <u>tassazione in Italia</u>. Infatti l'art. 3, co. 1, D.P.R. 917/1986 stabilisce che il reddito complessivo del soggetto residente è composto da tutti i redditi posseduti, indipendentemente dal luogo (Italia o estero) in cui sono stati prodotti.

Se il reddito è prodotto in Stati con i quali l'Italia ha stipulato <u>Convenzioni contro le doppie imposizioni</u>, si applicano queste ultime al fine di evitare che uno stesso reddito venga tassato due volte.

Al professionista compete il <u>credito d'imposta</u> per le imposte pagate all'estero a titolo definitivo.

## Proventi e indennità

### Proventi e indennità

I proventi e le indennità conseguiti in <u>sostituzione del reddito</u> professionale concorrono a formare quest'ultimo, in base a quanto disposto dall'art. 6, co. 2, D.P.R. 917/1986: «I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti».

L'**indennità di maternità** percepita da un professionista ed erogata dalla Cassa Nazionale di previdenza costituisce <u>reddito di lavoro autonomo</u>, in quanto conseguita a titolo di risarcimento per la perdita di redditi e quindi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o percepiti.

Le **indennità spettanti a titolo di risarcimento**, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a <u>più anni sono soggette a tassazione separata</u>, salvo opzione in sede di dichiarazione dei redditi per la tassazione ordinaria (art. 17, co. 1, lett. i), D.P.R. 917/1986).

## Redditi di collaborazione coordinata e continuativa

I redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui all'art. 50, co. 1, lett. c-bis), D.P.R. 917/1986, costituiscono reddito professionale **solo se rientranti** nell'oggetto dell'arte o della professione (es. attività di amministratore, sindaco o revisore di società; collaborazione a giornali, riviste; partecipazione a collegi e commissioni).

Per stabilire, **caso per caso**, se un'attività rientra nell'**oggetto proprio** dell'arte o della **professione**, è importante considerare quanto stabilito dai singoli ordinamenti professionali e l'attività effettivamente svolta dal professionista.

L'attività di sindaco di società svolta da un soggetto iscritto all'albo dei revisori contabili, ma **NON professionista** abituale, **NON** costituisce pertanto **reddito di lavoro autonomo** (C.M. 27.2.2002, n. 56/E).

Non esiste, infatti, nel caso in questione la «**connessione**» tra la funzione e l'attività professionale esercitata, necessaria per attrarre questi redditi tra quelli di lavoro autonomo.

# Compensi per partecipazione a convegni

## Redditi derivanti da diritti d'autore

## Compensi per la partecipazione a convegni

I proventi percepiti da un professionista per la partecipazione a **convegni** (inerenti argomenti rilevanti nella **sua professione**) si collocano nell'ambito dell'**attività professionale** anche se lo stesso svolge anche attività pubblicistica per la quale percepisce diritti d'autore (C.M. 18.6.2001, n. 58/E).

### Redditi derivanti da diritti d'autore

Rientrano tra i **diritti d'autore** i compensi per articoli pubblicati su giornali, riviste e enciclopedie, che hanno per oggetto la cessione di un'opera dell'ingegno.

Si determinano deducendo dai compensi percepiti nell'anno una percentuale forfetaria del 25%.

Per i **giovani autori** di età inferiore a 35 anni la deduzione forfetaria è elevata al **40%**.

# Tassazione compensi del professionista trasferitosi all'estero

Si applica il **principio di cassa** ad un professionista che ha **trasferito fiscalmente la propria residenza all'estero** in relazione ai compensi percepiti successivamente al trasferimento, ma riferiti a prestazioni effettuate in precedenza.

In questo caso, sugli importi ricevuti dal professionista non più residente in Italia va operata una **ritenuta del 30% a titolo d'imposta** <u>e non la ritenuta d'acconto del 20%</u>, che avrebbe trovato applicazione nel momento in cui il lavoratore autonomo avesse percepito i compensi nel periodo di residenza.

Inoltre, trattandosi di un reddito derivante dall'esercizio di un'attività indipendente svolta precedentemente nel territorio italiano, l'Italia conserva la potestà impositiva sugli emolumenti in esame, ancorché percepiti in un anno successivo al trasferimento (risposta AE n. 512/2019).

# Cessione o conferimento dell'attività professionale

I proventi derivanti dalla cessione di uno studio professionale - fino al periodo precedente a quello in corso al <u>04.07.2006</u> - <u>erano ritenuti non costituire compensi professionali ma redditi diversi</u>, di cui all'art. 67, co. 1, lett. 1).

Dal **04.07.2006** (vedi art. 54, co. 1-quater) **concorrono al reddito professionale** i corrispettivi percepiti «a seguito di **cessione della clientela** o di **elementi immateriali** comunque riferibili all'attività artistica o professionale» (vedi anche art. 17, co. 1, lett. g-ter, TUIR per la possibilità di **tassazione separata** «corrispettivi di cui all'art. 54, co. 1-quater, **se percepiti in un'unica soluzione**»).

Per il professionista che <u>acquista</u> lo studio questo tipo di spese sono invece <u>costi deducibili</u> dal reddito professionale (Ris. 29.03.2002, n. 108/E).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il **conferimento** di uno **studio in una STP** (società tra professionisti) costituisce un <u>atto «realizzativo»</u>, a cui si applica l'art. 54, co. 1-bis, lett. a), TUIR, con conseguente <u>imponibilità delle plusvalenze</u> su beni strumentali e su eventuali elementi immateriali (risp. interpello 13.12.2018, n. 107).

# Cessazione attività professionale

# Compensi incassati dagli eredi

## Associazione professionale cessata

L'eventuale incasso di crediti vantati da tale associazione verso terzi, effettuato da parte degli ex soci **esercenti anche in seguito attività professionale**, costituisce **reddito di lavoro autonomo** e come tale soggetto a ordinaria tassazione (Ris. D.R.E. Emilia Romagna 19.7.2000, n. 45090).

## Cessazione dell'attività professionale

Eventuali redditi **incassati dopo** la **cessazione** dell'**attività** professionale costituiscono **redditi diversi** ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. 1), TUIR «redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere».

## Compensi incassati dagli eredi

I compensi professionali incassati dagli eredi sono **tassabili in capo agli stessi**, nel periodo d'imposta in cui sono stati percepiti, mediante **tassazione separata** in base alle disposizioni degli artt. 17 e 21 TUIR, salvo opzione per la tassazione ordinaria.

# Redditi diversi nell'esercizio della professione

I **redditi diversi**, di cui all'art. 67 TUIR, **se conseguiti** nell'esercizio dell'arte o della professione, costituiscono **reddito professionale**.

Tra le varie fattispecie previste dall'art. 67, si considerino in particolare:

- «g) i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno (...);
- h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili (...);
- i) i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;
- l) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere».

## Esempio:

- > sublocazione parziale dei locali adibiti a studio da parte del professionista a colleghi o ad altri soggetti;
- > addebito di spese di studio reso dal professionista ad altri professionisti, per l'uso in comune di beni strumentali (ad es. computer) e di servizi (ad es. segreteria).

## Interessi di mora e di dilazione

## Rivalutazione monetaria

#### Interessi di mora e di dilazione

Gli interessi di **mora** e di **dilazione** riscossi per **tardivo pagamento** dei compensi da parte dei clienti concorrono a formare il **reddito professionale**, in base a quanto disposto dall'art. 6, co. 2, TUIR:

«gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati».

## Rivalutazione monetaria

Le somme percepite a titolo di **rivalutazione monetaria** in caso di mancato pagamento del compenso concorrono a formare il **reddito professionale**.

Infatti l'Amministrazione finanziaria ritiene che tali importi siano assimilati ai redditi cui si riferiscono (R.M. 10.11.1976, n. 8/1453 e R.M. 30.7.1979, n. 8/1794).

# Contributi previdenziali e assistenziali

## Contributi previdenziali e assistenziali

L'ammontare dei **contributi previdenziali e assistenziali** previsti per legge a carico del cliente (per gli iscritti a casse di previdenza di categoria) **non costituisce compenso** per il percipiente.

Fa <u>eccezione</u> l'addebito pari al 4% dei compensi destinato alla «<u>gestione separata</u>» Inps, introdotto per effetto dell'art. 2, co. 26, L. 335/1995, che può essere applicato dai lavoratori autonomi abituali non iscritti a casse di previdenza di categoria.

L'addebito del 4% Inps ha trovato definitiva regolamentazione nei commi 212-215 dell'art. 1, L. 662/1996 e costituisce una rivalsa del lavoratore autonomo che non trova esatta corrispondenza nel contributo previdenziale da questi dovuto all'Inps, che è pari non al 4% dei compensi lordi, ma si calcola con aliquote variabili sul reddito professionale: per questo motivo la R.M. 11.07.1996, n. 109/E l'ha ritenuto non assimilabile agli altri contributi previdenziali (che non costituiscono compenso ai sensi dell'art. 54, co. 1 TUIR), ma parte integrante del compenso, da assoggettare a tassazione e a ritenuta d'acconto Irpef.

# Detassazione contributi, indennità e elargizioni

# Detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di lavoratori autonomi relativi all'emergenza da Covid-19

Art. 10-bis, D.L. 28.10.2020, n. 137 (confermando quanto già previsto in materia dai D.L. 18/2020 e 34/2020) prevede che tutti i **contributi**, le **indennità** e le **provvidenze** erogati in dipendenza dell'**emergenza Covid-19**, e diversi da quelli esistenti in precedenza, **non** sono **imponibili** ai fini delle imposte e dell'Irap, né rilevano ai fini del rapporto di deducibilità di interessi passivi (art. 61 T.U.) e spese generali (art. 109, co. 5, T.U.). Vedi anche la **risp. interp. 19.1.2021**, **n. 46**.

Le stesse norme che sono richiamate per il <u>contributo a fondo perduto</u> previsto dall'art. 1, D.L. 22.3.2021, n. 41 (decreto Sostegni) (vedi co. 7) e dall'art. 1, D.L. 25.5.2021, n. 73 (decreto Sostegni-bis), vedi co. 12.

## Contributi denominati prestito d'onore

R.M. 22.10.2001, n. 163/E ha precisato che i contributi a fondo perduto di cui all'art. 9-septies, co. 4, lett. a) e c), L. 28.11.1996, n. 608, concessi rispettivamente, per l'acquisto di beni strumentali e per spese di esercizio sostenute nel primo anno di attività non rientrano nel concetto di compenso e, quindi, non sono soggetti a tassazione.

## Elargizioni a vittime di estorsione o usura

Non costituiscono reddito professionale (vedi L. 23.2.1999, n. 44).

# Plusvalenze (e Minusvalenze)

# Sopravvenienze attive

#### Plusvalenze

Le plusvalenze da cessioni di **BENI strumentali** (esclusi gli oggetti d'arte, antiquariato e da collezione) **costituiscono reddito professionale** e artistico. Le plusvalenze - per i beni **acquistati** a partire **dal 04.07.2006** - <u>rilevano anche se conseguite in seguito a risarcimento o ad autoconsumo o destinazione ad altre finalità (R.M. 21.7.2008, n. 310/E).</u>

Per gli **IMMOBILI strumentali** per l'attività di lavoro autonomo **acquistati** negli anni **2007-2008-2009** (per i quali i co. 2 e 3 dell'art. 54 TUIR consentono la deduzione degli ammortamenti), **rilevano le plusvalenze e le minusvalenze realizzate**.

#### Minusvalenze

Le minusvalenze che derivano dall'alienazione di **beni strumentali** ad un prezzo inferiore al costo non ammortizzato sono **deducibili** dal **04.07.2006** (per i beni acquistati da tale data), ma con l'**eccezione** delle minusvalenze derivanti dalla destinazione dei **beni all'uso personale** o familiare del lavoratore autonomo o a finalità estranee all'attività svolta.

Non sono deducibili le minusvalenze (<u>come non sono rilevanti le plusvalenze</u>) relative a beni d'arte, antiquariato o da collezione (perché, per i professionisti, sono considerate spese di rappresentanza).

## **Sopravvenienze attive**

Le sopravvenienze attive non definiscono il reddito professionale e, quindi, non sono soggette a tassazione.

# **Compensazione Perdite**

## Eccedenza di perdite degli esercizi precedenti

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 04.07.2006 (esercizio 2006) le perdite derivanti dal reddito di lavoro autonomo professionale, al pari di quelle delle imprese ordinarie, si possono compensare solo con redditi della stessa tipologia (<u>vale solo per quelle formatesi nei periodi 2006 e 2007</u>, <u>riportabili senza limiti di tempo</u>).

## Compensazione delle perdite

L'art. 1, co. 29, e 30, L. 244/2007, ha previsto che dal periodo d'imposta **2008**, i professionisti, per determinare il **reddito totale** Irpef, possono **compensare** le **perdite professionali anche** con **redditi** di **natura diversa**, realizzate nello stesso periodo d'imposta.

# Rimborsi spese (veri e propri)

I rimborsi spese spettanti al professionista si distinguono in **due categorie**, soggette ad un diverso trattamento fiscale:

- > rimborsi veri e propri;
- > rimborsi assimilati ai compensi.

## 1) Rimborsi veri e propri

Si tratta dei rimborsi di **spese sostenute** dal professionista **in nome e per conto del cliente**, in base ad uno specifico incarico professionale (rappresentano cioè oggetto della prestazione).

## Esempi:

- > adempimento di formalità in nome e per conto del cliente;
- > acquisto di marche da bollo, diritti di cancelleria, carte bollate, ecc. in nome e per conto del cliente;
- > pagamento di imposte e altre somme in nome e per conto del cliente.

# Rimborsi spese (veri e propri)

Tali spese devono essere <u>analiticamente documentate</u>; il documento di spesa va intestato al cliente!

Il professionista che addebita la spesa al cliente:

- > registra la spesa come **anticipazione**, <u>senza recuperare l'Iva</u>;
- > emette al cliente una **nota spese**, separata o in fattura (non imponibile art. 15, co. 1, n. 3, DPR 633/1972);
- > registra, se in contabilità ordinaria nel registro cronologico, le **movimentazioni finanziarie** (anticipi/rimborsi);
- > se, invece, in contabilità semplificata, la nota spese (non imponibile art. 15, DPR 633/1972).

I <u>rimborsi spese veri e propri non vanno assoggettati né ad Iva né a ritenuta Irpef.</u>

Pertanto, non concorrono a formare né il volume d'affari, né il reddito professionale.

# Rimborsi spese (assimilati ai compensi)

## 2) Rimborsi assimilati ai compensi

Si tratta dei rimborsi di **spese sostenute** dal professionista **in nome proprio ma per conto del cliente**, per lo svolgimento dell'incarico professionale.

## Esempi:

- > spese di studio in generale;
- > spese per trasferte.

Tali spese possono essere **documentate** (a piè di lista, ad esempio spese per trasferte) **o meno** (cd. a forfait, ad esempio spese di studio in generale). L'eventuale **documento** di spesa va **intestato al professionista**.

Il professionista che addebita la spesa al cliente:

- > registra la spesa tra gli acquisti e recupera l'Iva;
- > emette fattura (la spesa forma la base imponibile sia ai fini Iva che ai fini previdenziali);
- > registra fattura (con Iva e contributo previdenziale).

I rimborsi spese assimilati ai compensi vanno assoggettati sia ad Iva (aliquota ordinaria del 22%) che a ritenuta Irpef (20%).

Pertanto concorrono a formare sia il volume d'affari che il reddito professionale.

# Rimborsi spese comuni

Se più professionisti, **NON uniti da vincoli associativi**, dividono gli stessi locali in cui esercitano la propria attività e utilizzano **beni strumentali e servizi comuni**, si pone il problema della **ripartizione** delle relative spese.

Le fatture relative ai servizi comuni (ad esempio, energia elettrica, telefono, ecc.) sono, in genere, **intestate** ad **un solo professionista**, che provvede a ripartire la spesa pro-quota tra gli altri professionisti.

Sull'argomento manca una norma di legge esplicita e in dottrina esistono varie posizioni.

Secondo la **dottrina prevalente**, se un professionista è intestatario dello studio e di tutti i relativi contratti (fornitori e dipendenti) e concede l'uso dello studio per 3 giorni alla settimana a un altro professionista, addebitandogli un rimborso spese forfetario, tale **rimborso va assoggettato ad Iva** e, ai fini delle imposte dirette, va considerato una **diminuzione del costo sostenuto** dal professionista intestatario dell'utenza (Circ. Ag. Entrate 18.6.2001, n. 58/E, p.to 2.3.).

In particolare, per quanto riguarda il trattamento Iva, tali rimborsi seguono il regime previsto per il relativo servizio: pertanto sono da assoggettare ad **Iva** con aliquota del **22%** i rimborsi relativi a telefono, energia elettrica, gas, segreteria, utilizzo beni strumentali, **mentre** dovrebbero essere **esenti** da Iva i rimborsi relativi ad assicurazioni e gli altri costi «*senza Iva*».

# Rimborsi spese comuni

<u>Per completezza</u> si riporta la diversa posizione espressa dalla Associazione Italiana Dottori Commercialisti (Aidc) nella norma di comportamento n. 93, in base alla quale «il riaddebito di costi di studio per servizi utilizzati promiscuamente da più esercenti arti e professioni non rientra nel campo applicativo Iva né concorre alla formazione del reddito di lavoro autonomo».

Per il professionista intestatario dei contratti le spese deducibili sono quelle totali di studio, meno le note addebitate. Inoltre, il <u>riaddebito di spese comuni</u>, **non andrebbe assoggettato ad Iva** in quanto non rappresenta né cessione di beni né prestazione di servizi.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 23.6.2010 ha precisato che le somme incassate per il riaddebito dei costi ad altri professionisti per l'uso comune degli uffici **non costituiscono un compenso**. Pertanto:

- > il professionista a cui sono intestate le utenze degli uffici (telefono, elettricità, ecc.) deduce il costo solo parzialmente, cioè per la parte riferibile all'attività svolta;
- > il collega che rimborsa al professionista la sua quota dei costi deduce per cassa il relativo importo.

Con sentenza n. 16035 del 29 luglio 2015 la Corte di Cassazione ha stabilito che se un <u>professionista intestatario della spesa</u> **rinuncia ad addebitare** il costo agli altri professionisti dello studio la **quota non riaddebitata** <u>non può essere dedotta</u> dal professionista in quanto trattasi di **liberalità indiretta**.

# Somme ricevute in deposito

Le somme ricevute in deposito dai clienti **non rientrano nel reddito professionale**, a condizione che si dimostri che tali <u>somme sono state percepite in deposito e non a titolo di compenso</u>.

In particolare, è necessario distinguere gli importi ricevuti:

- > a titolo di **acconto di onorari**, che costituiscono compensi professionali;
- > a fronte di **spese da sostenere**, che costituiscono movimenti finanziari;
- > indistintamente sia a titolo di acconto di onorari che a fronte di spese da sostenere (cd. fondi spese misti).

In tal caso le somme, ricevute da <u>commercialisti</u>, notai, avvocati, vanno annotate su apposito <u>registro delle</u> <u>somme in sospeso</u>: entro **60 giorni** le somme depositate a fronte di spese vanno imputate alle **spese** <u>effettivamente sostenute</u> e la differenza va imputata a compensi.

Per gli altri professionisti l'individuazione della quota da imputare a compenso deve essere immediata.

# Spese di vitto e alloggio pagate dal Committente

Il D.lgs. 21.11.2014, n. 175 (decreto «Semplificazioni fiscali») ha modificato l'art. 54, D.P.R. 917/1986 prevedendo che le **prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande** acquistate **direttamente** dal **committente non costituiscono compensi in natura** per il professionista.

Con la C.M. 30.12.2014, n. 31/E l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la disposizione, di carattere innovativo, introduce una <u>deroga al principio generale</u> secondo il quale costituisce compenso per il professionista il rimborso delle spese da parte del committente o il sostenimento delle spese direttamente da parte del committente.

L'Agenzia ritiene che la nuova disciplina **non possa applicarsi** nel caso in cui tali prestazioni e somministrazioni siano **acquistate dal lavoratore autonomo** <u>e</u> addebitate in via analitica al committente in <u>fattura</u>, **né** <u>nell'ipotesi di</u> **prestazioni di tipo diverso**, come, ad esempio quelle concernenti le <u>spese di</u> <u>trasporto</u>, anche se acquistate direttamente dal committente.

La C.M. 30.12.2014, n. 31/E precisa inoltre che l'unico soggetto che ha titolo alla **deduzione** del costo è il **soggetto committente e non il professionista**, in quanto quest'ultimo **non** sostiene la spesa.

# Componenti negativi del reddito professionale

- > Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di valore unitario non superiore a euro 516,46
- > Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili
- > Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio
- > Spese relative agli immobili
- > Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato
- > Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti all'attività professionale o artistica
- > Interessi passivi
- > Consumi
- > Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi
- > Spese di rappresentanza
- > Spese di iscrizione a master, corsi di formazione, convegni, congressi o a corsi di aggiornamento
- > Minusvalenze
- > Altri spese documentate (costi inerenti all'attività professionale)

# Condizioni per la deducibilità delle spese

- > effettivamente sostenute (cd. principio di cassa).
- > inerenti all'esercizio dell'arte o della professione

su questo punto sono però fissati dei limiti forfetari di inerenza per le <u>spese alberghiere</u>, di rappresentanza (tra cui rientra dal 1995 l'acquisto di beni d'arte, da collezione e d'antiquariato), per le <u>spese relative agli immobili</u> acquistati e/o in leasing se ad uso promiscuo, agli <u>autoveicoli</u>, <u>motocicli e ciclomotori</u>, ai <u>telefoni mobili o fissi</u>, per i <u>rimborsi di spesa</u> erogati per le trasferte dei dipendenti e per i <u>compensi pagati ad alcuni</u> familiari;

#### > debitamente documentate

(ad esempio: ricevuta fiscale intestata al professionista – R.M. 19.4.1980, n. 9/876; i biglietti ferroviari, le ricevute di pedaggi autostradali non riportando gli elementi di identificazione del professionista, invece, non costituiscono valido documento per la deduzione dei costi – R.M. 8.7.1975, n. 2/208).

### Deroghe al principio di cassa

Il criterio generale di imputazione dei compensi e delle spese è quello di **cassa** (<u>principio di cassa</u>), che trova, però, <u>5 rilevanti eccezioni</u> per le seguenti spese (costi):

- 1 ammortamenti dei beni strumentali mobili di valore superiore a € 516,46;
- 2 spese di ristrutturazione, manutenzione, ammodernamento di immobili;
- 3 canoni di **leasing**;
- 4 quote di **trattamento di fine rapporto** dei dipendenti e dei collaboratori annualmente maturate;
- 5 rendite catastali degli immobili strumentali in leasing o in proprietà ad uso promiscuo.

# Contributi previdenziali

### Contributi previdenziali

La deduzione dei contributi previdenziali avviene dal reddito complessivo del professionista in base all'art. 10, co. 1, lett. e), D.P.R. 917/1986 (oneri deducibili da indicare nel quadro RP della dichiarazione dei redditi).

L'Agenzia delle Entrate, con la R.M. 8.3.2002, n. 79/E, ha precisato che i **contributi previdenziali e assistenziali obbligatori** versati alle Casse Professionali rappresentano **oneri deducibili** dal reddito complessivo (art. 10, co. 1 lett. e) D.P.R. 917/1986 e non dal reddito professionale.

La R.M. 18.5.2006, n. 68/E dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che il **contributo integrativo** (2% o 4%) non concorre a formare il reddito professionale e non costituisce bene imponibile Irpef anche se soggetto ad Iva (rientrante nel volume d'affari Iva). Non concorrendo alla formazione del reddito di lavoro autonomo viene considerato un **onere non deducibile** nel quadro RP del Modello Redditi-Persone fisiche.

### Contributi previdenziali

Tuttavia l'Amministrazione finanziaria ammette al professionista la possibilità di poter portare in **deduzione dal proprio reddito imponibile** ai fini Irpef quella parte di **contributo integrativo rimasto effettivamente a suo carico**.

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 2781 del 26.2.2001 ha tuttavia stabilito che i contributi previdenziali versati dal professionista alla Cassa nazionale del proprio albo **sono deducibili dal reddito professionale e non da quello complessivo**, in quanto <u>inerenti alla propria attività professionale</u>.

# Prospetto sintetico spese deducibili

Spese deducibili							
Spese		Deducibilità	Per Cassa	Per Comp.			
- generali inerenti all'attività		- per intero	Sì	-			
- vitto, alloggio <sup>1</sup>		- 75% e, comunque, fino al 2% compensi percepiti	Sì	-			
- rappresentanza <sup>2</sup>		- fino all'1% compensi percepiti	Sì	-			
- convegni, congressi, corsi aggiornamento, ecc. <sup>3</sup>		- 100% entro il limite di € 10.000 annui	Sì	-			
- dipendenti e collaboratori (in denaro o in natura) (*)		- per intero	Sì	-			
- trasferte dipendenti e collab.	- fuori del Comune	- € 180,76 al giorno	Sì	-			
	- all'estero	- € 258.23 al giorno	Sì	-			
	- maturate	- per intero	-	Sì			
- quote T.F.R.	- pagate in eccedenza all'accanton.	- per intero	Sì	-			

# Prospetto sintetico spese deducibili

- beni strumentali non di lusso	- di costo fino a € 516,46	- per intero	Sì	-
	- di costo super. a € 516,46 <sup>4</sup>	- secondo i coeff. di amm.	-	Sì
- autovetture e autoveicoli (*)	- spese relative	(vedi sotto)	Sì	-
- telefonia fissa e mobile (*)	- spese relative	(vedi oltre)	Sì	-
- beni di lusso (*)		nessuna	-	-
- oggetti d'arte, antiquariato e collezione		(vedi spese di rappresentanza)		
- locazione non fin. (comprese spese accessorie)		- per intero	Sì	-
- immobili		(vedi in prec. e sotto)	-	Sì
- canoni di leasing per beni strumentali (*)		(vedi sotto)	-	Sì
- beni utilizzati promiscuamente (*)		- 50%	Sì <u>5</u>	Sì <u>5</u>

### Note prospetto sintetico spese deducibili

- <u>1</u> L'art. 36, co. 29, lett. a), n. 2), <u>D.L. 223/2006</u>, conv. con modif. dalla L. 248/2006, con effetto dal **4.7.2006**, ha previsto l'integrale deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere o somministrazione di alimenti e bevande se sostenute dal **committente** per conto del professionista e **riaddebitate** dal professionista in fattura. Dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2008** (2009 per gli esercizi solari) le **spese** per **prestazioni alberghiere** e **somministrazioni** di **alimenti** e **bevande** sono **deducibili** nella misura del **75%** e, comunque, per un importo totale **non superiore** al **2%** dei **compensi** percepiti nel periodo d'imposta (art. <u>54, co. 5, D.P.R. 917/1986</u>). Per chiarimenti vedi le CC.MM. 5.9.2008, n. 53/E e 3.3.2009, n. 6/E.
- <u>2</u> Dal **periodo d'imposta in corso al 31.12.2017**, l'art. <u>8, L. 81/2017</u>, rende **deducibili al 100% senza alcun limite**, le **spese** relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico** e addebitate analiticamente in capo al committente. Compresi gli **omaggi** e, dal 1995, gli acquisti di **oggetti d'arte**, **antiquariato** e **collezione**.
- <u>3</u> Dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, l'art. <u>8, L. 81/2017</u>, rende deducibili al 100%, 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 (in precedenza deducibilità del 50% del loro ammontare). Comprese le spese di viaggio e soggiorno relative che non rientrano nel limite delle spese di vitto ed alloggio, e comprese le spese per la partecipazione alla formazione professionale continua (<u>C.M. 20.9.2012</u>, <u>n. 35/E</u>). Altresì, la <u>L. 81/2017</u> rende, integralmente deducibili, entro il limite annuo di € 5.000, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno dell'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.
- <u>4</u> Deducibili per **quote** di **ammortamento**.
- <u>5</u> **Per cassa** se canoni di locazione o costo (per beni di costo fino a e 516,46); **per competenza** se quote ammortamento, canoni leasing, rendita catastale.
- (\*) **Importante:** vedi [Spese sostenute Limiti alla deducibilità]
- **N.B.**: rappresenta un **onere deducibile** anche il compenso corrisposto da un professionista ad un altro per la cessione della parte operativa dell'attività di quest'ultimo e della clientela (R.M. 29.3.2002, n. 108/E).

# Spese per l'acquisto di beni immateriali

Le spese per beni strumentali immateriali (ad es., software) sono **deducibili per cassa** (R.M. 16.02.2006, n. 30).

La norma di comportamento n. 151 dell'Associazione dottori commercialisti di Milano conferma l'applicazione del criterio di «cassa» per la deduzione dal reddito professionale delle spese sostenute per l'acquisto di diritti e altri beni immateriali e per quelli aventi natura pluriennale.

Ad avviso contrario l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 12.4.2002, n. 117/E secondo la quale l'acquisto di un **bene immateriale può essere dedotto in quote costanti** <u>in misura non superiore ad 1/3 a prescindere</u> dall'effettivo pagamento.

# Spese per l'acquisto di beni strumentali materiali

Possono essere ammortizzati, indipendentemente dalle modalità e scadenze di pagamento, in quote annuali con i coefficienti previsti per le imprese (vedi D.M. 31.12.1988).

Non vi è l'obbligo di attenersi esattamente alla misura dell'ammortamento prevista nel D.M. 31.12.1988, essendo consentito di allungare la durata dell'ammortamento.

#### Deducibilità della banca dati

La R.M. 25.5.2006, n. 72/E ha chiarito che le spese sostenute da un professionista per l'acquisto di una banca dati (es. DvdRom) sono integralmente deducibili se di importo inferiore ad € 516,46, in quanto bene avente un'utilità pluriennale. La percentuale di ammortamento da applicare è quella del 15%.

# Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili strumentali

Le spese di **ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili strumentali** sono deducibili con modalità simile a quella prevista per **le imprese**, che richiede di:

- considerare unitariamente tutte le spese di manutenzione, non solo quelle straordinarie;
- imputare queste spese ad incremento dei beni ai quali si riferiscono se hanno natura di spese incrementative del bene;
- dedurre le spese di manutenzione residue nel periodo di sostenimento nel limite del 5% del valore di inizio periodo di tutti i beni materiali ammortizzabili e l'eccedenza in quote costanti nei 5 esercizi successivi.

Vedi sent. Cassaz. 13.03.2020, n. 7226 circa l'applicazione del limite del 5% anche nel caso di **spese di ristrutturazione** di un **locale di terzi**.

La C.M. 18.06.2008, n. 47/E afferma che per gli immobili acquistati prima dell'01.01.2007 resta in vigore la normativa precedente che prevedeva l'ammortamento di queste spese in 5 anni. Vedi anche la R.M. 8.4.2009, n. 99/E.

L'ammortamento di **oggetti d'arte, da collezione e d'antiquariato**, che rientrano nel limite di deduzione complessiva delle spese di rappresentanza: questi beni sono individuati nell'allegato A del D.L. 23.2.1995, n. 41 (vedi Disposizioni integrative).

È prevista la deduzione integrale con il criterio di **cassa** del costo dei **beni strumentali** di **valore** unitario **non superiore** a € 516,46.

# Beni strumentali di costo unitario non superiore a € 516,46

### Beni strumentali di costo unitario non superiore a € 516,46

Le spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a e 516,46 possono essere, a scelta del contribuente:

- > ammortizzate in **quote annue costanti**, applicando i relativi coefficienti (R.M. 19.10.1976, n. 9/1551);
- > dedotte **integralmente** nell'esercizio di pagamento.

Per quantificare il costo unitario si deve far riferimento ai singoli beni, purché tali beni siano suscettibili di **autonoma utilizzazione**.

Se i beni in oggetto sono ad **uso promiscuo**, la deduzione delle quote di ammortamento o del costo compete per il **50%**.

### Locazioni finanziarie beni mobili

I canoni di **locazione finanziaria** di **beni mobili** sono deducibili in base alla **maturazione** degli stessi **canoni** (<u>diversamente dal criterio generale di cassa</u>), ma distribuendo proporzionalmente il costo su una **durata non inferiore** alla **metà** del **periodo di ammortamento** ordinario consentito.

Per le **autovetture**, i **motocicli** e **ciclomotori** il periodo minimo di deduzione del contratto per i **leasing** stipulati dal 03.10.2006 è **pari** alla **intera durata** dell'**ammortamento** ordinario.

# Beni immobili acquisiti in leasing dal 2014

Con effetto dai **contratti di leasing** stipulati **dall'01.01.2014** i canoni di leasing di immobili ad uso esclusivamente strumentale **sono deducibili per competenza**, per un periodo non inferiore a **12 anni**.

La quota capitale del canone va riferita al **costo di acquisto** assunto **al netto del costo delle aree**; pertanto la quota capitale riferita all'area resta indeducibile [quando il costo del terreno non è individuabile con un atto di acquisto autonomo o con un prezzo distinto nello stesso atto è pari al 20% del costo di acquisto del fabbricato ovvero 30% per i fabbricati ad uso individuale - si veda la C.M. 19.1.2007, n. 1/E, p.to 7].

Il <u>riscatto anticipato</u> del bene <u>non-ha</u> conseguenze sui canoni dedotti in precedenza a condizione che il contratto preveda originariamente una **durata minima** prevista dalla legge.

# Immobili ad uso promiscuo

Per i contratti di immobili ad uso promiscuo sottoscritti dall'01.01.2010 la normativa ha stabilito che:

- > acquisti in proprietà: è **deducibile il 50%** della rendita catastale (non deducibili le quote di ammortamento);
- > leasing: indeducibili sia i canoni che la rendita catastale (Circ. IRDcec 4.6.2010, n. 19/IR);
- > locazione: deducibile il 50% del canone pagato.

Per i contratti di leasing stipulati dall'01.01.2014 è deducibile il 50% del canone per un periodo non inferiore a 12 anni.

### **Deduzione IMU**

### Cessione dei contratti di leasing

### **Deduzione parziale Imu**

Dal 2013 è consentita la deducibilità parziale dell'imposta relativa agli immobili strumentali.

La deduzione spetta nell'esercizio in cui è effettivamente eseguito il pagamento.

La percentuale di deduzione era del 30% per il 2013, **ridotta al 20%** negli anni successivi fino al 2018.

La L. 160/2019 ("Legge di Bilancio 2020"), ha previsto che l'Imu sia deducibile relativamente agli immobili strumentali dal reddito di lavoro autonomo per il 2020 e 2021 nella misura del 60% e del **100% a decorrere** dal 2022.

### Cessione dei contratti di leasing

Nella norma non-vi è alcun accenno al caso di cessione del contratto di leasing. Così, se per il reddito d'impresa è previsto che, in tale ipotesi, il valore normale dei beni costituisce **sopravvenienza attiva**, il **silenzio della legge** fa ritenere che nell'ambito del lavoro autonomo la cessione del contratto di leasing non presenti conseguenze sul piano tributario. L'**Agenzia delle Entrate** è di diverso avviso, e ritiene che eventuali proventi derivanti dalla cessione di contratti di leasing costituiscono un caso di «**cessione di elementi immateriali**» di cui è **prevista** la tassazione dall'art. 54, co. 1-quater TUIR, per l'eccedenza del corrispettivo realizzato rispetto al debito residuo.

# Acquisto beni mobili

È necessario distinguere a seconda della tipologia di beni.

- Attrezzatura specifica (ad es. computer, stampanti, impianto telefonico, fax, ecc.): sono deducibili le quote di ammortamento calcolate applicando al costo dei beni i relativi coefficienti. Se nella tabella dei coefficienti non sono indicati i beni da ammortizzare, si deve far riferimento alle quote di ammortamento nella misura massima stabilita per il gruppo che contiene la categoria di beni che presenta maggiore omogeneità con quelli in questione.
- > **Telefoni cellulari e fissi**: sono deducibili all'80% (50% fino al 31.12.2006) le quote di ammortamento, purché tali telefoni siano soggetti alla tassa di concessione governativa. Sono deducibili nella stessa misura (80%) anche le spese per l'acquisto del modem ovvero del router ADSL (e per l'eventuale acquisto del software specifico) mentre i costi relativi al computer vanno dedotti secondo i criteri ordinari (R.M. 17.5.2007, n. 104/E).

I professionisti possono dedurre nel limite dell'80%, anche le spese sostenute per l'acquisto di ricariche telefoniche o di schede prepagate, in quanto costi relativi a servizi telefonici, purché inerenti e tracciabili (C.M. 18.6.2008, n. 47/E).

# Acquisto beni mobili

> **Mezzi di trasporto**: dal 1997 ed indipendentemente dalla data di acquisto, per le autovetture, gli autocaravan, i ciclomotori ed i motocicli non è più in vigore il limite di deducibilità in base alla cilindrata, ma è posto un limite massimo in valore assoluto al costo di acquisto oltre il quale non è consentita l'effettuazione di ammortamenti (art. 164, D.P.R. 917/1986).

In particolare, è deducibile il 20% a decorrere dall'01.01.2013 (in precedenza fino al 31.12.2012 la percentuale di deduzione era del 40%).

In caso di esercizio dell'arte o della professione in forma individuale, la deducibilità è ammessa per un solo veicolo, mentre in caso di studio associato, la deducibilità è consentita per un solo veicolo per ogni associato.

La Circolare 23.7.2002, n. 244/E ha ritenuto non inerente (e quindi non deducibile) il costo di acquisto di un autocarro da parte di un professionista (notaio).

# Spese relative a mezzi di trasporto

A decorrere dall'01.01.2013 sono deducibili al 20% le seguenti **spese relative** ad autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli (art. 164, D.P.R. 917/1986):

- spese di custodia;
- spese di manutenzione e riparazione;
- spese di impiego;
- altre spese (assicurazione, bollo, immatricolazione, pedaggi autostradali).

N.B.: dall'01.07.2018 le spese per carburanti per autotrazione sono deducibili solo se effettuate tramite carte di credito, di debito o prepagate (art. 164, co. 1-bis, D.P.R. 917/1986 e art. 1, co. 927, L. 205/2017). Da tale data è soppresso l'utilizzo della scheda carburanti e gli acquisti di carburante dovranno essere documentati da fattura elettronica.

### Limiti deducibilità autoveicoli e motoveicoli

L'art. 164 del TUIR sancisce che i **costi sostenuti** per autoveicoli e motoveicoli intestati a liberi professionisti o studi associati, indipendentemente dall'uso effettivo, **sono deducibili** solo per il **20%**. Inoltre, è possibile calcolare la deduzione su un costo che non superi i seguenti limiti: € **18.075,99** [autovettura]; € **4.131,66** [motocicli]; € **2.065,83** [ciclomotori].

Nel caso di **locazione semplice** o **noleggio** non sono deducibili i costi eccedenti:

€ 3.615,20 [autovetture]; € 774,69 [motocicli]; € 413,17 [ciclomotori].

Ai fini fiscali è riconosciuta solo un'autovettura per ogni libero professionista o per ogni associato. Ciò significa che si potrà anche avere più auto, ma solo una potrà essere deducibile fiscalmente.

L'IVA pagata per l'acquisto o il noleggio di auto è detraibile al 40%.

Tuttavia, se il libero professionista può provare di usare il mezzo non promiscuamente ma solo ed esclusivamente per l'attività professionale, può detrarre il 100% dell'IVA.

Di solito, occorre provare di avere un ulteriore veicolo per scopi personali, tenere un giornale di bordo in cui sono indicate le tratte percorse e le causali, ecc.

### Tabella limiti deducibilità autoveicoli e motoveicoli

Spese relative ad auto e motoveicoli dei professionisti e artisti: limiti di deducibilità ammessi dall'01.01.2013 e per un solo veicolo dall'art. 164 TUIR  $^4$ 

Tipi di spese relative ad auto e motoveicoli	Ciclomotori	Autovetture, autoveicoli promiscui e autocaravan	Motocicli
<b>Costo massimo</b> d'acquisto del bene su cui calcolare l'ammortamento ai fini fiscali <sup>1</sup>	2.065,83	18.075,99	4.131,66
Ammortamenti: quota deducibile	20% <u>6</u>	20% <u>6</u>	20% 6
Canoni leasing nel limite: <sup>2</sup> quota deducibile	20% <sup>6</sup>	20% <sup>6</sup>	20% <u>6</u>
Spese di noleggio nel limite: <sup>3</sup> quota deducibile	20% 6	20% 6	20% v
Spese di custodia, spese di manutenzione (compresa sostituzione pneumatici), altre spese: carburanti, assicurazione, imposte sulla proprietà, riparazioni, pedaggi autostradali ecc.: quota deducibile	20% <sup>6</sup>	20% <sup>6</sup>	20% <sup>6</sup>

# Componenti negativi di reddito

#### Note

- 1 I limiti di deduzione sono elevati del 40% per i beni acquistati nel periodo 15.10.2015-31.12.2016.
- <u>2</u> La deducibilità dei **canoni leasing** è **limitata** ai canoni corrispondenti al costo massimo ammortizzabile ai fini fiscali ed è **subordinata** al vincolo di **durata minima** della **deduzione** prevista dal co. 2 dell'art. 54 (per i contratti stipulati prima del 29.4.2012 la deduzione è ammessa solo se il contratto di leasing è inferiore al periodo di ammortamento del bene).
- <u>3</u> Nel caso di **locazione semplice** o **noleggio** non sono deducibili i costi eccedenti:
- **3.615,20** per **autovetture** e autocaravan;
- 774,69 per motocicli;
- 413,17 per ciclomotori.

Nell'ipotesi di noleggio «full service» i limiti sopra indicati devono essere considerati senza tener conto delle prestazioni accessorie: in questo caso il controvalore del solo noleggio deve essere desumibile dal contratto.

- <u>4</u> Per gli **studi associati** il limite è di un veicolo per ogni professionista.
- <u>6</u> La **percentuale** del **20%** ha sostituito quelle precedenti a partire **dal periodo** d'imposta **successivo** a quello in corso all'01.07.2012 per effetto del combinato disposto dall'art. 4, co. 72 e 73, L. 28.6.2012, n. 92, e dall'art. 1, co. 501, L. 24.12.2012, n. 228 (in precedenza fino al periodo in corso all'1.7.2012 la quota deducibile era del **40%**; fino al periodo antecedente a quello in corso al 3.10.2006 la percentuale di deduzione era invece del **50%**. Dall'**1.7.2018** la deduzione per l'acquisto di carburanti è consentita solo se il pagamento avviene con **mezzi tracciabili** (vedi art. 164, co. 1-bis).

### Beni ad uso promiscuo

### Beni ad uso promiscuo

In generale sono **deducibili per il solo 50%** i **costi** dei beni ad uso promiscuo (anche per i relativi ammortamenti), **i canoni** di locazione finanziaria sostenuti e le **spese relative** al loro impiego.

Rientrano sempre **tra i beni ad utilizzo promiscuo**, ed è quindi concessa la deduzione delle spese di impiego, custodia e manutenzione, dei canoni leasing e di noleggio, ovvero degli ammortamenti relativi, nella sola misura del **20%**, le **autovetture**, gli autocaravan, i ciclomotori e i motocicli.

Sono considerati beni ad uso promiscuo anche i telefoni cellulari e quelli radiomobili.

Dall'01.01.2007 tutte le spese di acquisto e impiego di apparecchiature telefoniche, sia fisse che mobili, sono state equiparate e rese deducibili per l'80%; quindi da un lato sono stati classificati tra i beni ad uso promiscuo anche i telefoni fissi, dall'altro è stata innalzata dal 50% all'80% la quota deducibile delle spese relative ai telefoni mobili. Rientrano nel limite dell'80% oltre ai costi dei servizi telefonici, sia mobili che fissi, anche i costi relativi ai beni utilizzati per la connessione alla rete, limitatamente a quelli necessari per il collegamento alle linee telefoniche (ammortamenti, canoni leasing, noleggi, spese di manutenzione, software ecc. – si veda R.M. 17.5.2007, n. 104/E e C.M. 18.6.2008, n. 47/E).

# Spese di ristorazione e alberghiere

Art. 54, co. 5, D.P.R. 917/1986: «Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi sono deducibili nella misura del 75% e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al **2 per cento** dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta».

La deduzione è limitata al 75% delle spese sostenute, nel limite complessivo del 2% dei compensi.

Da questi **limiti** dal periodo in corso al **31.12.2017 sono escluse** le spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenuti dal lavoratore autonomo per un incarico se **addebitate analiticamente** al committente.

### **Spese anticipate dal committente**

Dal periodo in corso al **31.12.2017** è previsto che «*tutte le spese*» relative ad un incarico **se sostenute direttamente dal committente non** costituiscono **compensi** in natura per il professionista. Vedi la modifica al co. 5 introdotta dagli artt. 8 e 9, L. 22.5.2017, n. 81 (Jobs Act Autonomi).

### Spese di rappresentanza

Art. 54, co. 5, D.P.R. 917/1986: «(...) Le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'**1 per cento** dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito (...)».

Le spese di rappresentanza sono, pertanto, deducibili dal reddito professionale nella **misura massima** dell'1% dei compensi lordi percepiti nel periodo di riferimento.

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi non fornisce una definizione puntuale di tali spese.

È necessario, quindi, rifarsi alla definizione formulata dalla dottrina, in base alla quale sono spese di rappresentanza quelle sostenute per promuovere il prestigio e l'immagine del soggetto verso i terzi; l'Amministrazione finanziaria ha definito tali spese come tutti quei costi sostenuti con lo scopo di fornire gratuitamente una immagine positiva in termini di organizzazione ed efficienza (R.M. 17.2.1999, n. 30).

### Oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione

L'art. 54 comprende tra tali spese anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di <u>oggetti d'arte, di</u> <u>antiquariato o da collezione</u>, anche se utilizzati come beni strumentali.

Per effetto del D.L. 112/2008 conv. con L. 133/2008 a decorrere dall'1.1.2009 se le spese di rappresentanza sono costituite da prestazioni alberghiere, le stesse sono deducibili, sempre nel limite dell'1% dei compensi, nella misura del 75%.

# Spese per convegni, congressi e corsi

La L. 22.5.2017, n. 81 ha modificato il co. 5 dell'art. 54 TUIR ed ha eliminato dall'anno **2017** le limitazioni previgenti per queste spese.

Attualmente è prevista la deducibilità integrale nel limite annuale di 10 mila euro delle spese per master, per corsi di formazione o di aggiornamento, e per convegni e congressi (compresi i viaggi e i soggiorni).

In precedenza le spese per convegni, congressi e corsi, incluse quelle collegate di viaggio e soggiorno, formavano categoria di spesa a sé stante ed erano deducibili nella misura del 50% dell'ammontare sostenuto. Le spese di soggiorno e ristorazione sostenute in occasione di un convegno, congresso o corso, andavano considerate per il 75% del loro ammontare (a causa dello specifico limite di deducibilità previsto per tali spese), sommate al costo della parte tecnico-scientifica dell'evento e poi dedotte per il 50% (C.M. 47/2008). Il limite si applicava anche per la formazione professionale obbligatoria (C.M. 20.9.2012, n. 25/E).

#### Inoltre:

Fissa un ulteriore limite autonomo di **deducibilità di 5.000 euro per la certificazione delle competenze**, l'orientamento e il sostegno della autoimprenditorialità se erogati da organismi accreditati.

Per le associazioni tra professionisti tali limiti vanno riferiti a ciascun professionista socio o associato.

### Assicurazione dei crediti professionali

### Assicurazione dei crediti professionali

Art. 9, L. 22.5.2017, n. 81 prevede dal **2017** l'integrale deducibilità dei costi di assicurazione o garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni professionali.

# Spese per prestazioni di lavoro

Art. 54, co. 6 e 6-bis, T.U.I.R. prevede che le spese per prestazioni di lavoro sono integralmente deducibili nel periodo in cui sono state sostenute (cd. principio di cassa), ad eccezione del trattamento di fine rapporto (T.F.R.) che è deducibile:

- > per competenza con riferimento alla quota maturata nell'anno e accantonata;
- > per cassa con riferimento alla parte pagata nel corso dell'anno e non accantonata.

### Spese di lavoro deducibili

Sono deducibili le seguenti spese di lavoro dipendente:

- > retribuzioni in denaro o in natura corrisposte ai dipendenti al lordo delle ritenute e dei contributi;
- > compensi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi (ad eccezione dei familiari);
- > contributi a carico del professionista datore di lavoro/committente;
- > quote di T.F.R. maturate o pagate nell'anno (compresi gli acconti e le anticipazioni) a favore di dipendenti e di collaboratori coordinati e continuativi (ad eccezione dei familiari);
- > premi pagati alla compagnia di assicurazione relativi a polizze stipulate per coprire la maturazione del debito per T.F.R. (C.M. 29.7.1981, n. 26/8/009). [N.B.: la deducibilità dei premi è alternativa alla deducibilità dell'accantonamento].

# Spese per prestazioni di lavoro

### Trattamento di fine rapporto dei dipendenti e collaboratori

Possono essere dedotte le quote maturate nell'anno (criterio di competenza).

Sono deducibili anche le quote delle indennità o dei trattamenti **non** già **dedotti** per competenza, nel periodo della loro effettiva erogazione.

### Rimborsi spese ai dipendenti

Il secondo periodo del comma 6 richiama gli stessi limiti di deducibilità della spesa giornaliera, per i rimborsi documentati ai dipendenti, **previsti per le imprese** dall'art. 95, co. 3, TUIR.

Le spese documentate sostenute dal dipendente o collaboratore coordinato continuativo in trasferta per vitto e alloggio e rimborsate dal professionista sono deducibili nella seguente misura:

€ 180,76 giornalieri per le trasferte in Italia

€ 258,23 giornalieri per le trasferte all'estero.

La limitazione, a differenza che per le imprese, non sembra applicabile ai **collaboratori** del professionista.

Le spese diverse dalle precedenti rimborsate al dipendente (es. spese di viaggio) sono deducibili senza limiti.

# Spese indeducibili per prestazioni di lavoro: compensi corrisposti ai familiari del professionista

Non è ammessa la deducibilità dei compensi **erogati** dall'artista o professionista:

- al **coniuge**;
- ai **figli**, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro;
- agli **ascendenti**;

<u>in qualità di lavoratori dipendenti, di titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di collaboratori occasionali</u>. Per gli studi associati il limite è riferito ai familiari indicati di ciascun associato.

L'indeducibilità si applica anche agli accantonamenti per trattamenti di fine rapporto maturati.

Secondo il Ministero delle finanze **restano deducibili** i **contributi previdenziali e assistenziali** versati dall'artista o professionista per i familiari lavoratori dipendenti o collaboratori.

I compensi non deducibili dal reddito del professionista, ovviamente, **non costituiscono reddito per i percipienti**.

Nel caso di familiare dipendente è obbligatorio recuperare a tassazione in capo al datore di lavoro il compenso erogato: ne consegue, quindi, che tale **compenso non è soggetto a ritenuta alla fonte** (C.M. 15.5.1997, n. 137, punto 7.1.).

# Compensi professionali corrisposti ai familiari del professionista

### Prestazioni professionali di familiari

Sono deducibili al 100% i compensi pagati a familiari, **titolari di partita Iva**, per **prestazioni professionali** (es. compenso pagato dal commercialista che si avvale della moglie avvocato – C.M. 6.2.1997, n. 25).

La disposizione che vieta la deducibilità non si applica, dunque, ai compensi erogati ai familiari indicati per **prestazioni di lavoro autonomo professionale** di cui all'art. 53, co. 1, T.U.I.R. (C.M. 06.02.1997, n. 25, punto 2.3.).

### Altri costi deducibili

#### Altri costi

Salvo diversa disposizione, tutti gli altri costi inerenti alla professione sono deducibili nel periodo d'imposta in cui sono stati sostenuti.

### Esempi:

- > compensi corrisposti a terzi per servizi resi al professionista;
- > interessi passivi su finanziamenti o per dilazione di pagamento;
- > premi di assicurazione per i rischi inerenti alla professione, ecc.

In particolare, per quanto riguarda i software applicativi (es. programmi per contabilità), di cui in genere si acquista solo il diritto d'uso, la relativa spesa è interamente deducibile nel periodo d'imposta in cui è stata sostenuta.

# Deducibilità dei costi per abbigliamento e cura del professionista?

**CTP Milano, 22 luglio 2016 n. 6443**, aveva riconosciuto la deducibilità al 50% dei costi sostenuti per l'acquisto di accessori e capi di abbigliamento (*caso Belen Rodriguez*).

CTP di Milano, sez. 2, sent. 24.11.2020 n. 2530 riconosce il collegamento con l'attività di lavoro autonomo svolta. Sentenza confermata in dalla CTR Lombardia, sez. 1, sent. 10.03.2022, n. 949:

... omissis ... «Ne consegue che i <u>prodotti destinati alla cura della sua persona</u> sono intrinsecamente e ontologicamente, nel caso di specie, funzionali al corretto, efficiente e regolare esercizio della sua professione [cantante lirica]; così come, sebbene entro certi limiti, anche <u>l'acquisto di accessori e capi di abbigliamento</u> è direttamente funzionale (quindi **inerente**) allo svolgimento della sua professione, che richiede sicuramente determinati <u>standard di immagine</u>, la presentazione in scena con abbigliamento adatto, la partecipazione ad eventi promozionali che esigono la garanzia di una immagine connotata da specifiche caratteristiche».

La questione presenta aspetti delicati in relazione ad attività in cui vi è diretto contatto con la clientela (avvocati, notai, commercialisti ecc.)