

Aspetti fiscali del lavoro autonomo: la deducibilità dei costi e determinazione del reddito per i liberi professionisti

La disciplina generale dell'esercizio delle professioni intellettuali è dettata dai Capi I e II del Titolo III del Codice Civile e inquadra il lavoro autonomo fra i contratti d'opera regolati dall'art. 2222, secondo cui *“una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente”*¹.

Le disposizioni fiscali dell'esercente arti e professioni sono invece contenute negli articoli 53 e 54, D.P.R. n. 917/86 (Testo unico delle imposte sui redditi) per quanto riguarda la determinazione del reddito e nell'art. 5 (art. 10 per gli esercenti arti e professioni in campo sanitario), D.P.R. n. 633,72 per quanto concerne la disciplina dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

*“Sono redditi da lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI , compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5 (...) ”*².

Sono pertanto considerati redditi da lavoro autonomo i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni, anche in forma associata, esercitate in modo abituale anche se non esclusivo, purché non rientranti tra i redditi d'impresa di cui all'art. 55 D.P.R. n. 917/86.

I redditi da lavoro autonomo possono comunque assumere la natura di redditi d'impresa nel caso in cui l'attività sia svolta in presenza di un'organizzazione di tipo imprenditoriale o vengano perse le funzioni di accessorietà e strumentalità dei mezzi organizzativi rispetto all'opera intellettuale e personale del/dei professionista/i ³.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO

“Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare di compensi in denaro o 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

¹ Art. 2222 cod.civ. “contratto d'opera”

² Art. 53, comma 1, D.P.R. n.917/86

³ Cassazione 6.5.1996, n. 4214

dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde (...)”⁴.

Ai sensi dell’art.54, D.P.R. n. 917/86, il reddito derivante dall’esercizio di arti e professioni è il risultato della seguente differenza:



L’articolo in commento evidenzia il concetto di “spesa”, nozione che si contrappone nettamente a quella di “costo”: mentre la deducibilità delle spese è regolata dal cosiddetto “principio di cassa”, la deducibilità dei costi (di acquisto) è regolata dal “principio della competenza”, poiché taluni costi producono effetti non solo nell’esercizio in cui sono sostenuti, ma anche negli esercizi successivi.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO PRODOTTO IN FORMA ASSOCIATA E QUOTE DI PARTECIPAZIONE AGLI UTILI

Le associazioni tra professionisti sono equiparate, ai fini fiscali, alla categoria delle società semplici. Di conseguenza, gli utili o le perdite della associazione sono determinati facendo riferimento alle norme previste per il reddito di lavoro autonomo, art.54 Dpr 917/1986.

I proventi conseguiti dagli studi associati nei confronti di soggetti diversi dalle persone fisiche non titolari di partita Iva devono essere assoggettati a ritenuta d’acconto da parte dei soggetti erogatori. Le *ritenute* sono deducibili dai vari associati nella stessa misura della loro partecipazione al reddito dell’associazione.

Gi *utili o le perdite* vengono imputati a ciascun associato, indipendentemente dalla percezione, in misura proporzionale alla propria quota di partecipazione agli utili. Le quote si presumono proporzionali al valore dei conferimenti, tuttavia se gli stessi non risultano determinati si presumono uguali; sono ammesse diverse pattuizioni.

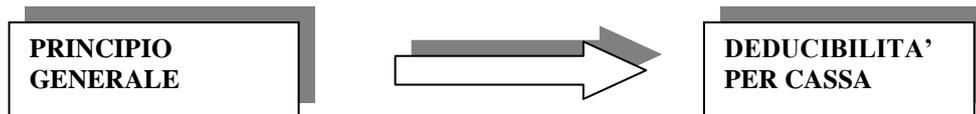
DISTINZIONE TRA PRINCIPIO DI CASSA E PRINCIPIO DI COMPETENZA

Dai principi contabili nazionali redatti dall’OIC (Organismo Italiano di contabilità) si evince che con il **principio della competenza** l’ “*effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all’esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e*

⁴ Art. 54, comma 1, D.P.R. n.917/86

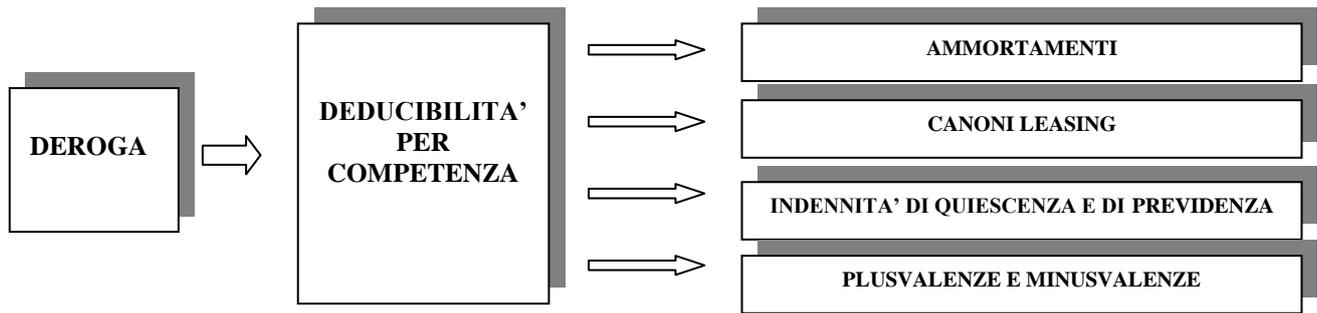
pagamenti)”, mentre il **criterio di cassa** presuppone che i “ricavi ed i costi siano imputati nel periodo in cui sono stati riscossi o sostenuti”.

L’art. 54 Tuir evidenzia che il professionista è soggetto (salvo alcune deroghe relative a taluni costi) al principio di cassa e quindi i compensi e le spese concorrono a formare il reddito nel periodo d’imposta nel quale avviene il relativo incasso/pagamento; quello che rileva dunque è il momento dell’incasso o dell’effettivo pagamento della fattura emessa o delle spese sostenute.



Il criterio di cassa subisce le seguenti deroghe:

- ammortamento: il costo di un bene strumentale avente utilità pluriennale viene suddiviso e quindi imputato per quote in più esercizi sulla base della residua possibilità di utilizzo (criterio di competenza), a prescindere dal momento in cui sono avvenuti l’acquisto ed il relativo pagamento;
- canoni di locazione finanziaria: quanto sopra si estende anche in caso di beni acquisiti in locazione finanziaria (leasing) dove però il periodo di deducibilità non coincide con la durata del contratto ma è rapportata al periodo di ammortamento cosiddetto “tabellare” con i distinguo meglio specificati in seguito;
- accantonamento per indennità di quiescenza e di previdenza: si deduce la quota maturata nell’anno anche se non viene effettivamente corrisposta;
- plusvalenze e minusvalenze: concorrono a formare il reddito (imputate secondo il criterio di cassa) le plusvalenze realizzate dalla cessione di immobili strumentali per l’esercizio dell’attività acquistate dal 2007 al 2009 e le plusvalenze relative a beni mobili strumentali acquistati dal 14 luglio 2006. Le minusvalenze risultano deducibili se sono realizzate per effetto di una cessione a titolo oneroso; sono indeducibili se derivanti dalla destinazione di beni a finalità estranee all’ente o alla professione o al consumo personale.



CRITERI PER LA DEDUCIBILITA' DEI COSTI E DELLE SPESE

La deducibilità dei costi e delle spese sostenute nell'ambito dell'esercizio delle libere professioni è soggetta alle seguenti condizioni tratte dall'art. 54 del Tuir:

1. l'effettività;
2. l'inerenza;
3. l'imputabilità al corrispondente periodo d'imposta.

Tali condizioni sono state ribadite affermando che “la deducibilità dei costi e delle spese in sede di determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di (...) arti e professioni è soggetta a due condizioni fondamentali: che si tratti di spese effettive e che queste siano inerenti all'attività svolta”⁵; “la determinazione del reddito degli esercenti di arti e professioni ha luogo assumendo esclusivamente i compensi effettivamente percepiti ed i costi ed oneri, inerenti alla produzione del reddito, effettivamente sostenuti nel periodo d'imposta”⁶.

Effettività

L'effettività della spesa consiste nella dimostrazione tangibile della sua presenza, tanto che, secondo la Corte di Cassazione, l'onere posto a carico del contribuente di dimostrare l'esistenza di costi deducibili deriva dal fatto che il mezzo di prova preposto è la “contabilità di cui egli dispone”.

Solo in seguito a tale dimostrazione si può procedere ad una verifica sulla deducibilità o meno nell'onere.

Inerenza

In merito all'inerenza, la Corte di Cassazione ha chiarito che “*perché un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia provata l'esistenza, ma è altresì necessario che ne sia comprovata l'inerenza, vale a dire che si tratti di*

⁵ R.M. 8 luglio 1975

⁶ R.M. 22 gennaio 1981

spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito”.

Affinché una spesa possa esser considerata inerente, è necessario che siano evidenti le ragioni del suo sostenimento, considerando anche l’attività dell’impresa, le sue dimensioni e le sue esigenze⁷.

Una volta accertata la deducibilità di un costo in quanto “inerente”, sono altrettanto deducibili i costi accessori al suo sostenimento⁸.

Congruità

Accanto ai citati principi, la deducibilità del costo è soggetta anche al requisito della congruità, che letteralmente significa “conveniente, adeguato, proporzionato a determinati bisogni”.

La differenza tra il principio dell’ “inerenza” e quello della “congruità” si fonda sul differente rapporto esistente tra la spesa della quale si chiede la deduzione ed il reddito prodotto, poiché il primo implica un rapporto “funzionale” tra i due sopraccitati termini, mentre l’altro presuppone, tra i medesimi, un rapporto anche di tipo “quantitativo”.

La fattispecie della congruità richiama inevitabilmente la disciplina degli studi di settore⁹, secondo cui la condizione di congruità è soddisfatta nell’ipotesi in cui i compensi dichiarati sono almeno pari al valore puntuale di riferimento calcolato dal software GE.RI.CO. per la specifica attività professionale svolta.

CRITERIO MISTO PER I LIBERI PROFESSIONISTI

Il criterio della tassazione per i lavoratori autonomi può essere considerato misto, poiché il principio generale del criterio di cassa viene derogato dal principio di competenza delle seguenti categorie di costo:

1. il criterio dell’ammortamento per i beni strumentali;

⁷ In merito, secondo la C.M. 19 giugno 2002, n. 54/E il costo di acquisto di un dizionario enciclopedico è inerente all’esercizio della professione nel caso in cui “l’enciclopedia contenga informazioni e nozioni di carattere specialistico, specificamente rivolte al settore professionale cui appartiene il contribuente”.

La Commissione Tributaria Centrale, con la sentenza 18 giugno 1986, n. 5384, ha ritenuto non inerenti le spese per acquisizione di derrate, di bevande, di abiti nonché le spese per il rifacimento ed ampliamento della cantina, chieste in deduzione da un “giornalista - scrittore esperto in materia enogastronomica (...) proprio perché mancava quel necessario diretto collegamento che deve sussistere fra attività professionale e spesa per la produzione del reddito”.

⁸ R.M. 5 ottobre 1985

⁹ Art. 62-bis, D.L. 30 agosto 1993, n. 331 conv. con L. 29 ottobre 1993, n. 427

2. il criterio della maturazione dei canoni leasing e per le quote TFR relative ai redditi di lavoro dipendente;
3. il criterio della ripartizione quinquennale per le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione straordinaria degli immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni;
4. il criterio della rendita catastale per gli immobili strumentali utilizzati anche in base a contratto di locazione finanziaria.

REGIMI CONTABILI

Il reddito degli esercenti di arti e professioni si determina in modo "normale" (o analitico), modalità secondo la quale il reddito è pari alla differenza tra i compensi percepiti e le spese sostenute nel corso dell'anno (principio di cassa).

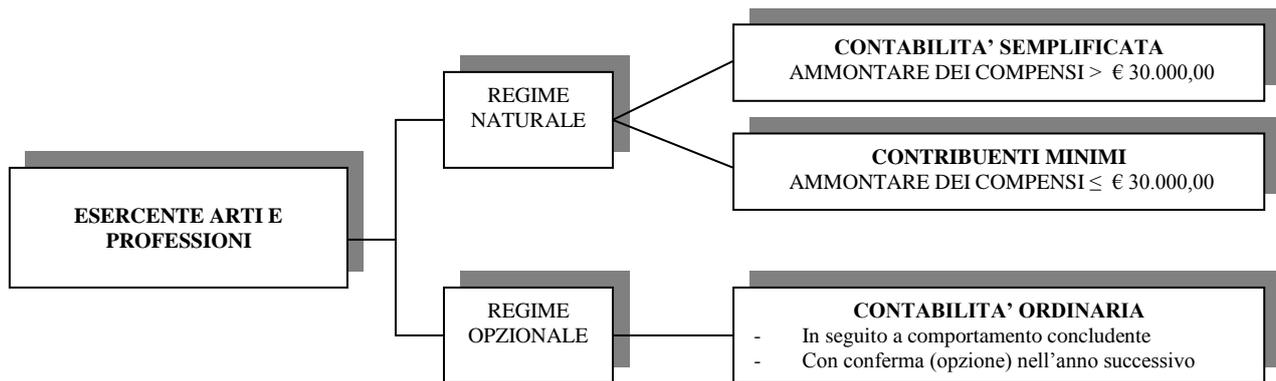
I regimi contabili che possono essere adottati dai lavoratori autonomi sono i seguenti:

1. Regime analitico ordinario:
 - contabilità ordinaria;
 - contabilità semplificata;
2. Regimi particolari:
 - nuove iniziative;
 - contribuenti minimi;
 - contribuenti minimi residuali.

Regime normale o analitico

A seguito delle modifiche introdotte dal D.P.R. n. 695/96, il regime naturale degli esercenti arti e professioni con ricavi superiori a € 30.000,00 è quello della contabilità semplificata; si può però optare per l'adozione del regime ordinario, indipendentemente dall'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta precedente.

I professionisti con ricavi non superiori a € 30.000,00 ricadono naturalmente nel regime dei contribuenti minimi.



Regime agevolato delle nuove iniziative

L'art 13, Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Finanziaria 2001) prevede un regime fiscale opzionale agevolato per quei soggetti che, a decorrere dal 1° gennaio 2001, intraprendono un'attività d'impresa o di lavoro autonomo ai sensi degli art. 53 e 55, DPR n. 917/86 (ex 49 e 51) purché sussistano le seguenti condizioni:

- il contribuente non abbia esercitato nei tre anni precedenti un'attività artistica o professionale;
- l'attività non costituisca una mera prosecuzione di un'altra attività svolta in passato dal contribuente, anche sotto forma di lavoro dipendente o autonomo;
- i compensi realizzati dal lavoratore autonomo non siano di ammontare superiore ad euro 30.987,41;
- gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi siano regolarmente adempiuti.

Il beneficio fiscale prevede un'imposta sostitutiva dell'IRPEF pari al 10% del reddito di lavoro autonomo determinato ai sensi dell'art. 54, TUIR, da corrispondere per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi.

I contribuenti che pagano i compensi non devono operare alcuna ritenuta d'acconto.

La base imponibile di detta imposta non concorre alla formazione del reddito complessivo netto ai fini IRPEF e quindi preclude la possibilità di fruire delle detrazioni d'imposta, se non limitatamente ad altri redditi diversi da quelli assoggettati ad imposta sostitutiva.

Regime dei contribuenti minimi - Novità introdotte dalla Legge Finanziaria 2008 e 2011

I commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 hanno introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2008, un regime fiscale semplificato ed agevolato per i soggetti la cui attività d'impresa, artistica o professionale sia riconducibile alla nozione di "attività minima".

La disciplina introdotta nel 2008 è stata profondamente modificata dalla manovra finanziaria di fine 2011 (D.L. 98/2011), con l'obiettivo di favorire l'avvio di nuove iniziative da parte di giovani e di ridurre i costi amministrativi delle imprese e dei lavoratori autonomi.

Il nuovo regime è applicabile dal 1.01.2012, per il periodo di imposta di inizio dell'attività e per i quattro successivi; prorogabile oltre il quinquennio fino al compimento del 35° anno di età.

Le condizioni di accesso al regime sono le seguenti:

- persone fisiche residenti nel territorio dello Stato esercenti attività di impresa, arti o professioni, che hanno conseguito ricavi o compensi annui in misura non superiore a Euro 30.000 ragguagliati all'anno solare;
- non aver sostenuto spese per lavoro dipendente o per collaboratori (anche a progetto) di cui all'art.20, comma 1, lettere c) e c)-bis del Tuir;
- non aver esercitato nei tre anni precedenti alcuna attività professionale, neppure in forma associata;
- non aver erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro di cui all'art.53, comma 2, lettera c) del Tuir;
- la nuova attività non deve essere il proseguimento di altra svolta precedentemente in forma di lavoro dipendente o autonomo (ad eccezione della pratica professionale obbligatoria);
- non aver acquistato, anche mediante contratti di appalto e di locazione, nei tre anni precedenti a quello di entrata nel regime (con riferimento all'anno 2014 si tratta del triennio 2011-2013), beni strumentali di valore complessivo superiore a Euro 15.000.

Non sono considerati contribuenti minimi:

- le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'Iva;
- i soggetti non residenti;
- i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi;
- gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente partecipano a società di persone o associazioni professionali, costituite in forma associata per l'esercizio della professione, o a società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale, ai sensi dell'art. 116 del Tuir.

Al venir meno dei requisiti il regime dei contribuenti minimi cessa di avere efficacia dall'anno successivo, salvo il caso in cui si supera di oltre il 50% il limite di Euro 30.000 dei ricavi (si

conseguono ricavi superiori a Euro 45.000) che prevede la disapplicazione del regime nell'anno stesso in cui avviene il superamento.

Le caratteristiche del regime sono le seguenti:

- esonero dalla tenuta delle scritture contabili di fini Iva e delle imposte dirette;
- esonero dalla comunicazione telematica delle operazioni rilevanti a fini IVA (spesometro);
- esonero dalla comunicazione dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede in Paesi a fiscalità privilegiata (black-list);
- esclusione da studi di settore e parametri ed esenzione dall'Irap;
- esclusione dall'applicazione dell'Iva (qualora dovuta: non si applica l'Iva nel caso di prestazioni ambito sanitario volte alla cura della persona) e indetraibilità dell'Iva sugli acquisti.

Determinazione del reddito per i soggetti che si avvalgono del regime dei minimi

Il comma 104 stabilisce che il reddito di impresa o di lavoro autonomo è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività di impresa o dell'arte o della professione in base al "principio di cassa". L'imposta sostitutiva è pari al 5% del reddito.

Sono inoltre deducibili dal reddito i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizione di legge.

I contributi previdenziali e assistenziali obbligatori, per espressa previsione dell'ultimo periodo del comma 104 e in deroga ai principi generali, devono essere dedotti prima dal reddito di lavoro autonomo nei limiti in cui trovano capienza in tale reddito. L'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo del contribuente.

I contributi previdenziali ed assistenziali che si possono dedurre dal reddito sono il contributo soggettivo e quello di maternità. Il contributo integrativo, fissato nella misura del 4% (2% nel caso di prestazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni), è a carico del cliente e viene riscosso al momento dell'incasso della prestazione per essere successivamente versato all'ENPAPI.

Contribuenti minimi residuali

Nel caso in cui il lavoratore autonomo abbia i requisiti per rientrare nel regime dei minimi, non intraprendendo una nuova attività, può beneficiare del regime dei "contribuenti minimi residuali". Il reddito verrà determinato in modo ordinario applicando l'articolo 54 del TUIR, mentre si applicheranno le semplificazioni contabili e l'esonero dall'IRAP.

SPESE DEDUCIBILI

Le spese effettivamente pagate e quelle imputabili per competenza sono deducibili se inerenti e documentate. Generalmente la contemporanea presenza di tali requisiti rende interamente deducibili le relative spese. Ad esempio la cancelleria, quelle inerenti l'uso delle carte di credito, i compensi corrisposti a terzi, l'energia elettrica, il riscaldamento, l'acqua, gli interessi passivi su linee di credito o relativi all'attività professionale, i libri, le riviste, le enciclopedie, i premi di assicurazione.

Sono in generale deducibili tutte le spese ordinarie sostenute nell'esercizio dell'attività, quali quelle concernenti prestazioni di lavoro subordinato (ivi compresi i contributi assicurativi e previdenziali pagati per i dipendenti) o l'utilizzo dei beni strumentali.

Spese per prestazioni di lavoro subordinato

Le spese relative al personale sono interamente deducibili seguendo il criterio di cassa "allargato", ovvero devono essere corrisposte al dipendente entro il 12 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento.

Fanno eccezione le quote TFR accantonate per i dipendenti o i premi assicurativi versati a fronte delle quote maturate durante l'anno, nonché le eventuali quote accantonate per le indennità di fine rapporto di collaborazione coordinata continuativa contrattualmente pattuite (ai fini della deducibilità le quote accantonate devono risultare da apposito prospetto analitico da conservare ed esibire su richiesta dell'Agenzia delle Entrate) che sono deducibili secondo il criterio della competenza.

Sono previste particolari condizioni per la deducibilità a piè di lista delle spese per vitto e alloggio sostenute da lavoratori dipendenti ed assimilati¹⁰ in trasferta:

- se la trasferta è avvenuta nel Comune ove si trova la sede abituale di lavoro, sono integralmente deducibili;
- se la trasferta è avvenuta fuori dal suddetto Comune, le spese sono deducibili nella misura massima giornaliera di 180,76 euro se in Italia e 258,23 euro se all'estero.

Sono integralmente deducibili le spese rimborsate al dipendente se diverse dalla precedenti (es. spese viaggio).

Non sono deducibili i compensi per lavoro dipendente corrisposte al coniuge, ai figli minori o invalidi; sono deducibili i relativi contributi sociali obbligatori.

¹⁰ art. 33 c. 2 DL 41/95

Spese parzialmente deducibili

Secondo quanto previsto dall'art. 54 TUIR, le spese relative ai beni strumentali ad uso promiscuo sono deducibili nella misura del 50%, mentre vi sono delle spese per cui è prevista una percentuale forfetaria di deducibilità:

SPESE	LIMITI DI DEDUCIBILITA'
Alberghi e ristoranti	75% dell'importo sostenuto, comunque non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. E' prevista la totale deducibilità delle spese alberghiere nel caso in cui dette spese siano state anticipate dal committente per conto del professionista e quest'ultimo le abbia riaddebitate in fattura al committente.
Di rappresentanza	1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (es. omaggi alla clientela). Sono comprese anche le spese sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, nonché di oggetti d'arte, di antiquariato o collezione, anche se utilizzati come beni strumentali dell'attività (2).
Telefonia fissa e mobile	80% del loro ammontare, ivi comprese le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di noleggio, le spese di impiego e manutenzione.
Autovetture	dal 2013 è deducibile il 20% del costo di acquisto fermo restando il limite di 18.075,99 euro.
Convegni, congressi e corsi di aggiornamento del professionista	50% dell'ammontare, ivi comprese le eventuali spese di viaggio e soggiorno sostenute per la partecipazione

(1) secondo la dottrina prevalente, il limite del 2% non si applica alle spese per conto del cliente e da questi rimborsate.
(2) Non sono considerate spese di rappresentanza le spese di pubblicità o di propaganda, che sono interamente deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute

Spese relative a beni mobili strumentali

▪ Beni di proprietà

Le quote di ammortamento dei beni strumentali di proprietà del lavoratore autonomo sono deducibili per competenza, derogando al principio generale di cassa.

La disciplina degli ammortamenti dispone che:

- è previsto solamente l'ammortamento ordinario, mentre è esclusa la possibilità di applicare quello accelerato od anticipato;
- la deduzione delle quote si opera anche se il bene non è entrato in funzione;

- non è previsto l'obbligo della riduzione dell'aliquota di ammortamento alla metà per il primo anno di utilizzo dei beni;
- se vengono dedotte quote d'ammortamento inferiori a quelle determinate dall'applicazione dell'aliquota fiscalmente consentita (anche se inferiori al 50% della stessa, c.d. ammortamento ridotto), la differenza potrà essere dedotta negli esercizi successivi.

Per i beni strumentali di valore inferiore a euro 516,46 è consentita la deduzione integrale del costo nel periodo d'imposta in cui si è verificato l'effettivo pagamento, secondo il principio di cassa; in pratica è possibile scegliere tra l'ammontare a quote annuali o la deduzione integrale al costo d'acquisto.

a) Beni ad uso esclusivamente strumentale

Per questa tipologia di beni vale quanto sopra esposto, considerando che le spese di utilizzo, di manutenzione e i canoni di noleggio di tali beni sono interamente deducibili.

b) Beni ad utilizzo promiscuo

In caso di beni ad utilizzo promiscuo, cioè sia nell'esercizio della professione che per uso personale o familiare, la deducibilità delle quote d'ammortamento è ammessa nella misura del 50%.

▪ **Beni in leasing – Legge di stabilità per il 2014.**

I costi relativi a beni acquisiti con contratto di leasing, per i contratti stipulati dal 01/01/2014, sono deducibili nei limiti delle quote maturate nel periodo d'imposta secondo il principio della competenza, indipendentemente dalla durata del contratto di locazione, con i seguenti limiti temporali:

- i canoni di leasing relativi a beni strumentali (diversi dal targato e dall'immobiliare) si deducono in un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento "tabellare";
- i canoni di leasing relativi a beni targati adibiti ad uso promiscuo (auto) si deducono in un periodo pari al periodo di ammortamento "tabellare";
- i canoni di leasing relativi a beni immobili si deducono in un periodo di 12 anni.

I canoni di leasing devono essere dedotti rapportando il costo totale del contratto, al netto del prezzo di riscatto, alla durata dello stesso.

Si ricorda che:

- per i beni immobili con contratto di leasing stipulato dal 1/1/2007 al 31/12/2009 la durata del contratto non deve essere inferiore a 1/2 del periodo di ammortamento risultante dall'applicazione dei coefficienti di ammortamento ministeriali, con un minimo di 8 anni e un massimo di 15 anni;

- per i beni immobili il cui contratto di leasing è stato stipulato dal 1/1/2010 al 31/12/2013 i canoni di leasing sono indeducibili.

▪ **Mezzi di trasporto**

- **Integralmente deducibili:** le quote di ammortamento e le spese relative ai mezzi di trasporto dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta sono deducibili al 70%;
- **Parzialmente deducibili:** le quote di ammortamento e le spese relative ai mezzi di trasporto utilizzati per l'esercizio dell'arte o professione sono deducibili nella misura del 20% (si applicano le stesse regole previste per il reddito di impresa). In particolare, per i lavoratori autonomi la deducibilità parziale è concessa limitatamente ad un solo veicolo, e, nel caso di esercizio in forma associata, limitatamente ad un veicolo per ogni socio o associato.

Spese relative a beni immobili strumentali

Si definiscono strumentali gli immobili utilizzati dal lavoratore autonomo per l'esercizio dell'attività.

Si illustrano nelle tabelle che seguono le regole analitiche per la deducibilità dei costi afferenti agli immobili.

▪ **Immobili in proprietà**

Tipologia di costo	Data di acquisto dell'immobile		
	Dal 1/1/2010	Triennio 2007/2009	Dal 15/06/1990
Quote di ammortamento	Sono indeducibili.	Sono deducibili le quote per 1/3 N.B. E' indeducibile la quota parte di costo dell'area.	Sono indeducibili. N.B. non è deducibile neanche un importo pari alla rendita catastale. La stessa tuttavia non va dichiarata tra i redditi fondiari.
Manutenzioni ordinarie	Sono deducibili nel plafond del 5% del valore dei beni ammortizzabili al 1° gennaio L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi successivi.	Sono deducibili nel plafond del 5% del valore dei beni ammortizzabili al 1° gennaio L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi successivi.	Sono deducibili in base al criterio di cassa

<p>Spese d'ammodernamento, di ristrutturazione e di manutenzione ordinaria e straordinaria (non imputabili ad incremento del costo)</p>	<p>Sono deducibili nel plafond del 5% del valore dei beni ammortizzabili al 1° gennaio</p> <p>L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi successivi.</p> <p>N.B. Secondo parte della dottrina tali spese, invece, sarebbero deducibili per cassa.</p>	<p>Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione ed alla manutenzione sono deducibili mediante la capitalizzazione del costo ad incremento del valore dell'immobile e vengono spese attraverso la procedura dell'ammortamento.</p>	<p>E' dubbia la deducibilità dei costi relativi all'immobile.</p> <p>Poiché la legge prevede per i beni immobili ad uso promiscuo la deducibilità al 50% di tali spese, si potrebbe ritenere che le stesse siano deducibili interamente per i beni ad uso esclusivo.</p>
---	---	--	--

▪ **Immobili in leasing**

Tipologia di costo	Data di stipula del contratto di leasing		
	Triennio 2010/2013	Triennio 2007/2009	Dal 15/06/1990
<p>Canoni di leasing</p>	<p>Sono indeducibili.</p> <p>E' indeducibile anche la rendita catastale.</p>	<p>Deducibile per competenza 1/3 delle quote.</p> <p>Durata minima del contratto da 8 a 15 anni. E' indeducibile la quota parte del costo dell'area.</p>	<p>Sono indeducibili.</p> <p>E' deducibile un importo pari alla rendita catastale.</p>
<p>Dal 1/1/2014</p>	<p>Il leasing immobiliare, stipulato a partire dal 01/01/2014, indipendentemente dalla durata contrattuale, rende deducibile il costo in un periodo non inferiore a 12 anni.</p>		
<p>Spese d'ammodernamento, di ristrutturazione e di manutenzione ordinaria e straordinaria (non imputabili ad incremento del costo)</p>	<p>Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione ed alla manutenzione sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo di imposta dal registro degli incassi e pagamenti.</p> <p>L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi di imposta successivi.</p>	<p>Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione ed alla manutenzione sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo di imposta dal registro degli incassi e pagamenti.</p> <p>L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi di imposta successivi.</p>	<p>Sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono sostenute e nei 4 successivi.</p>

▪ **Immobili in locazione**

Sono deducibili i canoni di locazione e le relative spese, pagati nel periodo d'imposta.

▪ **Plusvalenze e minusvalenze**

In base alla Legge Finanziaria 2007 sono rilevanti, ai fini della determinazione del reddito da lavoro autonomo:

- le *plusvalenze* realizzate da cessione di beni strumentali, o da risarcimenti in forma assicurativa o da autoconsumo (tranne se relative ad oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione);
- le *minusvalenze* realizzate al momento della cessione dei beni strumentali o da risarcimento assicurativo, esclusi i casi di autoconsumo e le cessioni di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione.

Concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo anche i compensi percepiti in occasione di operazioni legate alla *cessione della clientela* che se percepiti in un'unica soluzione sono soggetti a tassazione separata.

IL PRINCIPIO DELLA ADEGUATA DOCUMENTAZIONE DELLE SPESE AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Fino a questo momento sono state analizzate le condizioni secondo le quali è possibile la deduzione dei costi nella determinazione del reddito dei liberi professionisti: l'effettività del sostenimento di una spesa deve essere comprovato da una documentazione idonea a dimostrare l'uscita finanziaria da essa generata.

A tale proposito la legislazione fiscale chiarisce che la documentazione in possesso del contribuente sulla quale si fonda il diritto alla deduzione del costo non prescrive particolari forme (a differenza di quanto avviene per l'IVA¹¹), ma deve rispondere ai due fondamentali requisiti già analizzati dell'effettività e della inerenza¹².

Documentazione attestante i viaggi (biglietti ferroviari)

Il requisito della necessaria individuazione del professionista ai fini della deducibilità della spesa trova un'eccezione nell'ambito della documentazione attestante l'effettuazione di alcune spese come quelle ferroviarie o quelle relative ai pedaggi autostradali.

La C.M. 30 gennaio 1982, n.8/E chiarisce infatti, in merito ai criteri di determinazione dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (applicabile anche ai liberi professionisti), che i documenti attestanti tali categorie di spese "possono ritenersi idonei ai fini di che trattasi anche in difetto del predetto requisito (indicazione dei dati anagrafici del lavoratore autonomo), in quanto in modo manifesto correlati (...) all'incarico conferito".

¹¹ R.M. 5.10.1985

¹² R.M. 8.7.1975

Requisiti connessi allo scontrino fiscale ed alla ricevuta fiscale

La norma ammette l'utilizzo dello scontrino fiscale, quale strumento idoneo alla deduzione delle spese "a condizione che questo contenga la specificazione degli elementi attinenti la natura, la qualità e la quantità dell'operazione e l'indicazione del numero di codice fiscale dell'acquirente o committente"¹³.

Requisiti delle ricevute per l'acquisto di valori bollati e spese postali

Per quanto riguarda la documentazione probante la deducibilità dei costi, attestante l'acquisto di carte valori postali, la norma impone ai rivenditori autorizzati "che le distinte o attestazioni rilasciate in relazione agli acquisti di valori eseguiti presso di essi, rechino chiaramente il timbro di individuazione della rivendita nonché la sottoscrizione del gestore, (...), con idonea indicazione del soggetto acquirente"¹⁴.

Schede carburanti

La scheda carburante utilizzata dai professionisti ha lo scopo di documentare il relativo costo ai fini reddituali, poiché l'Iva per l'acquisto di carburanti non è mai detraibile.

La documentazione relativa è regolata dal D.P.R. 10 novembre 1997, n.444, che all'art. 2 prescrive l'obbligo di istituire una specifica scheda (mensile o trimestrale) per "ciascun veicolo a motore utilizzato nell'esercizio (...) della professione" individuando specificamente quanto segue:

- gli estremi di individuazione del veicolo;
- la ditta;
- la denominazione o ragione sociale ovvero il cognome e il nome;
- il numero di partita Iva del soggetto che acquista il carburante;
- per i soli soggetti domiciliati all'estero, l'ubicazione della stabile organizzazione in Italia.

Ai sensi del successivo art. 3 "l'addetto alla distribuzione di carburante indica nella scheda (...) all'atto di ogni rifornimento, con firma di convalida, la data e l'ammontare del corrispettivo al lordo dell'imposta sul valore aggiunto, nonché, anche a mezzo di apposito timbro, la denominazione o la ragione sociale dell'esercente l'impianto di distribuzione, ovvero il cognome e il nome della persona fisica, e l'ubicazione dell'impianto stesso".

Il successivo art. 4 non prevede per i professionisti l'annotazione dei chilometri percorsi in base al contachilometri (obbligatoria invece per le imprese).

In seguito all'entrata in vigore del Decreto Sviluppo 2011 e ai chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 42/E del 9 novembre 2012, è ora possibile certificare gli acquisti di

¹³ Art. 3, D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696

¹⁴ R.M. 29 ottobre 1976

carburante, oltre che mediante la scheda carburante, anche tramite pagamenti effettuati esclusivamente con carte elettroniche di pagamento (carte di credito, carte di debito, carte prepagate). I soggetti che ricorrono sempre a tale metodo di pagamento sono esonerati dall'obbligo della scheda carburante, in quanto i dati utili per la certificazione ai fini dell'esercizio della detrazione dell'Iva e delle deduzioni dei costi sono facilmente rinvenibili nell'estratto conto.

Requisiti formali dei contratti

Al di fuori degli specifici adempimenti imposti dalla legge, i principi della inerenza e della effettività impongono al professionista, di volta in volta, di prendere gli opportuni accorgimenti al fine di disporre di prove certe, oggettive ed inconfutabili circa la deducibilità dei costi sostenuti.

Ne consegue che il contratto verbale, o non registrato, è causa di evidenti difficoltà in ordine alle suddette prove, seppure questo risulta redatto nel pieno rispetto della legislazione civilistica.

In merito la Suprema Corte specifica che l'omissione della registrazione di un contratto verbale non genera necessariamente la "indeducibilità delle prestazioni pecuniarie in esso previste, ma è anche indubitabile che tale omissione si risolve in un rilevante aggravamento dell'onere probatorio dello Studio in ordine all'esistenza del contratto stesso", e chiarisce ancora "che la registrazione del contratto ne attesta l'esistenza e gli attribuisce data certa di fronte ai terzi"¹⁵.

L'"aggravamento dell'onere probatorio" di cui sopra, come ancora precisato nella medesima sentenza, si realizza altresì "tenuto conto (...) dei limiti generali della prova testimoniale dei contratti (artt. 2721/2723 cod. civ.) e dello speciale divieto del ricorso a siffatto mezzo di prova nel processo tributario (art. 7 comma 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992)".

DEDUCIBILITA' DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

I soggetti iscritti negli albi professionali degli Infermieri professionali, sono tenuti al versamento all'Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza della Professione Infermieristica delle seguenti tipologie di contributi previdenziali:

- contributo soggettivo;
- contributo integrativo;
- contributo di maternità.

Contributo soggettivo

Il contributo soggettivo obbligatorio annuo a carico di ogni iscritto all'Ente è pari al 14% del reddito professionale netto di lavoro autonomo.

¹⁵ Artt. 2704 comma 1 cod. civ., 3 e 18 comma 1 del D.P.R. n. 131 del 1986.

I versamenti aventi funzione assistenziale e previdenziale, versati sia obbligatoriamente in ottemperanza alla legge che facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza sono interamente deducibili dal reddito complessivo del soggetto residente che li ha effettivamente sostenuti, sia nel proprio interesse che nell'interesse delle persone fiscalmente a proprio carico.

In ogni caso è previsto un contributo minimo pari a € 1.180,00.

Contributo integrativo

Gli iscritti all'ENPAPI devono applicare una maggiorazione percentuale (contributo integrativo) su tutti i corrispettivi lordi che concorrono a formare il reddito imponibile dell'attività di libero professionista.

La maggiorazione (contributo integrativo), fissata nella misura del 4%, è a carico del cliente e viene riscossa direttamente dall'iscritto contestualmente alla riscossione dei corrispettivi o proventi. Restano escluse le Pubbliche amministrazioni, nei cui confronti la misura del contributo integrativo riscossa dall'iscritto resta fissata al 2%.

Deve essere versato all'Ente di previdenza ed in ogni caso è previsto un contributo minimo pari a € 150,00.

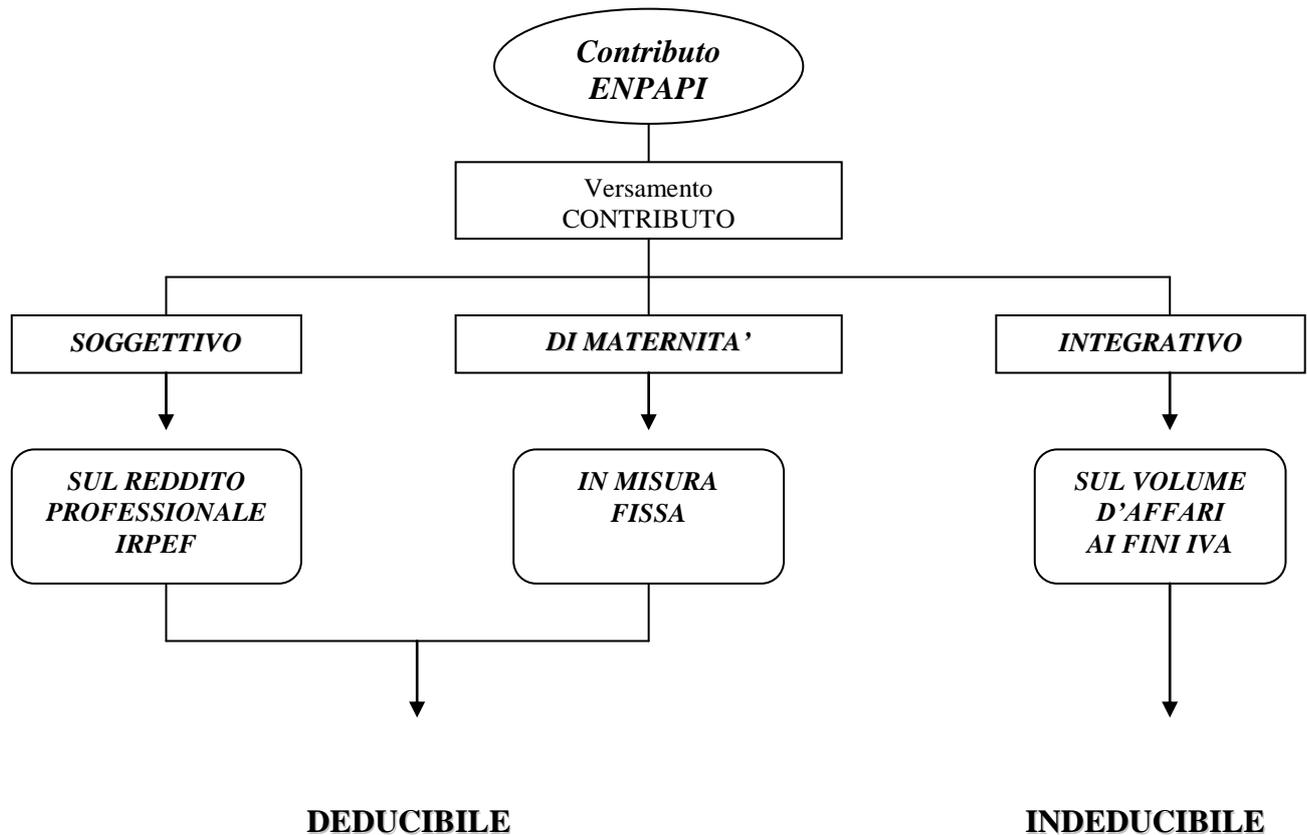
Il contributo integrativo non è soggetto a ritenuta di acconto ai fini IRPEF e non concorre alla formazione del reddito imponibile.

Contributo di maternità

Il contributo di maternità è dovuto da tutti gli iscritti all'ENPAPI per la copertura degli oneri relativi alle indennità di maternità.

L'importo del contributo è determinato annualmente dal Consiglio di Amministrazione e per l'anno 2014 risulta pari a € 60,00.

Tale contributo è interamente deducibile ai fini dell'IRPEF.



DEDUCIBILITA' DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI NELL'ESERCIZIO ASSOCIATO

Il versamento dei contributi previdenziali rimane in capo ai singoli associati. La quantificazione avviene in proporzione alla partecipazione agli utili dell'associazione ed in base alle norme e regolamenti di ENPAPI.

Il versamento del contributo previdenziale, soggettivo e di maternità, è a carico di ogni iscritto all'Ente ENPAPI in base alle stesse modalità che regolano i versamenti per i soggetti che esercitano la professione in forma autonoma.

L'unica particolarità si presenta per il contributo integrativo, dovuto dal professionista, in quanto calcolato al momento dell'emissione della fattura dello studio associato. Ogni associato provvederà in seguito al suo versamento in base alle proprie percentuali di partecipazione agli utili.

INDICE	Pagina
ASPETTI FISCALI DEL LAVORO AUTONOMO: LA DEDUCIBILITA' DEI COSTI E LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO PER I LIBERI PROFESSIONISTI	1
DETERMINAZIONE DEL REDDITO	1
DETERMINAZIONE DEL REDDITO PRODOTTO IN FORMA ASSOCIATA E QUOTE DI PARTECIPAZIONE AGLI UTILI	2
DISTINZIONE TRA PRINCIPIO DI CASSA E PRINCIPIO DI COMPETENZA	2
CRITERI PER LA DEDUCIBILITA' DEI COSTI E DELLE SPESE	4
- Effettività	4
- Inerenza	4
- Congruità	5
CRITERIO MISTO PER I LIBERI PROFESSIONISTI	5
REGIMI CONTABILI	6
- Regime normale o analitico	6
- Regime agevolato delle nuove iniziative	7
- Regime dei contribuenti minimi – Novità introdotte dalla Legge Finanziaria 2008	7
- Determinazione del reddito per i soggetti che si avvalgono del regime dei minimi	9
- Contribuenti minimi residuali	9
SPESE DEDUCIBILI	10
- Spese per prestazioni di lavoro subordinato	10
- Spese parzialmente deducibili	11
- Spese relative a beni mobili strumentali	11
▪ Beni di proprietà	11
a) Beni ad uso esclusivamente strumentale	12
b) Beni ad utilizzo promiscuo	12
▪ Beni in leasing	12
▪ Mezzi di trasporto – integralmente deducibili	13

- parzialmente deducibili	13
- Spese relative a beni immobili strumentali	13
▪ Immobili di proprietà	13
▪ Immobili in leasing	14
▪ Immobili in locazione	14
▪ Plusvalenze e minusvalenze	14
IL PRINCIPIO DELLA ADEGUATA DOCUMENTAZIONE DELLE SPESE	
AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI	15
- Documentazione attestante i viaggi (biglietti ferroviari)	15
- Requisiti connessi allo scontrino fiscale e alla ricevuta fiscale	16
- Requisiti delle ricevute per l'acquisto di valori bollati e spese postali	16
- Scheda carburanti	16
- Requisiti formali dei contratti	17
DEDUCIBILITA' DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI	17
- Contributo soggettivo	17
- Contributo integrativo	18
- Contributo di maternità	18
DEDUCIBILITA' DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI NELL'ESERCIZIO	
ASSOCIATO	19