

CAPITOLO II

ANALISI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO CHE IL PROFESSIONISTA DEVE DICHIARARE IN SEDE DI DICHIARAZIONE DEI REDDITI

(Avv. Maurizio Villani - Avv. Iolanda Pansardi)

SOMMARIO: 1. Disciplina - 2. I compensi - 2.1. Compensi che concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo - 2.2. Compensi che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo - 2.3. Plusvalenze e minusvalenze su beni strumentali - 2.4. Cessione del “pacchetto clienti”- 3. Le spese dell’attività - 3.1. Spese interamente deducibili - 3.2. Spese parzialmente deducibili - 3.2.1 Alberghi e ristoranti - 3.2.2 Spese di rappresentanza- 3.2.3 Spese di partecipazione a convegni - 3.2.4 Deducibilità dell’Irap - 3.3. La deducibilità dei beni strumentali - 3.3.1 Beni di proprietà ad uso esclusivamente strumentale - 3.3.2 Beni di proprietà ad utilizzo promiscuo - 3.3.3 Beni in leasing - 3.3.4 immobili ad uso esclusivo -3.3.5 Canoni di leasing immobiliare - 3.3.6 Immobili ad uso promiscuo - 3.4. Spese per prestazioni di lavoro - 3.5. Mezzi di trasporto.

1. Disciplina

Il reddito da lavoro autonomo è determinato analiticamente dalla **differenza tra l’ammontare dei compensi percepiti (fatture emesse) e quello delle spese sostenute nel periodo d’imposta (fatture o ricevute fiscali passive), inerenti l’esercizio dell’arte o professione**. Inoltre, i compensi devono essere computati al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde. Al riguardo, si ricorda che l’ammontare della maggiorazione del 4% addebitata ai committenti in via definitiva dai professionisti sprovvisti di cassa previdenziale, non va considerato alla stregua dei contributi previdenziali e, pertanto, costituisce parte integrante dei compensi (art. 1 co. 212 L. 23.12.96 n. 662).

Principio cardine nella determinazione del reddito derivante dall’esercizio di arti o professioni è quello di “cassa”, salvo le specifiche deroghe previste dall’art. 54, d.p.r. del 22 dicembre 1986 n. 917.

L’applicazione del principio di cassa, secondo cui i compensi e le spese assumono rilevanza nel momento in cui sono, rispettivamente, percepiti e sostenute rappresenta il criterio ordinario di determinazione del reddito di lavoro autonomo.²²² In pratica, rappresentano ricavi solamente i compensi in-

²²² Si veda, a tal proposito, un’interessante sent., Cass. Sez. Trib. 21 maggio-30 luglio 2014 n. 17306.

cassati nell'anno e non quelli relativi a lavori svolti ma per i quali non vi è stato ancora incasso. Allo stesso modo sono costi dell'esercizio soltanto quelli effettivamente pagati nell'anno.

Le criticità collegate a tale criterio risultano connesse, per quanto concerne l'imputazione temporale dei compensi, all'individuazione del momento in cui il corrispettivo si intende incassato da parte del professionista, in particolare, quando vengono utilizzati alcuni mezzi di pagamento.

Per quanto riguarda **gli assegni bancari e i circolari**, ad esempio, gli stessi rappresentano titoli di credito che si sostanziano nell'ordine scritto, impartito alla propria banca, di pagare a terzi una precisa somma di denaro. I compensi pagati mediante assegno devono considerarsi percepiti nel momento in cui il titolo di credito entra nella disponibilità del professionista, momento che si realizza con la consegna del titolo dal ricevente al committente.

Non rileva, invece, ai fini dell'imputazione temporale del compenso al reddito del professionista, la circostanza che il versamento sul conto corrente del professionista percettore dell'assegno intervenga in un momento successivo o in un diverso periodo d'imposta.

Nel caso di compensi pagati mediante **bonifico bancario**, il momento in cui il professionista consegue l'effettiva disponibilità delle somme deve essere individuato nel momento in cui il professionista riceve l'accredito sul proprio conto corrente.

Si tratta, tecnicamente, della cd. data disponibile che indica il giorno a partire dal quale la somma di denaro accreditata può essere effettivamente utilizzata. Non assume rilievo, pertanto, né la data della valuta, ovvero quella da cui decorrono gli interessi, né il momento in cui il committente emette l'ordine di bonifico, né quello in cui la banca informa il professionista dell'avvenuto accredito. Il momento in cui il compenso si considera percepito da parte del professionista potrebbe anche non coincidere con quello rilevante ai fini dell'individuazione del periodo/mese in cui il soggetto che ha effettuato il pagamento deve effettuare il versamento della ritenuta ed includere quest'ultima nel modello 770.

Per il committente che paga il compenso, infatti, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di effettuare la ritenuta rileva il momento in cui è stato effettuato il pagamento ovvero quello in cui le somme sono uscite dalla propria disponibilità.

Il professionista, peraltro, scomputa la ritenuta subita nel periodo di imposta in cui il compenso al quale il prelievo attiene concorre a formare il proprio reddito professionale²²³.

²²³ Dan Gianluca, Guida alla Contabilità & Bilancio 1.11.2012 - n. 7 (Corso) - p. 19 Bilancio degli studi professionali - Reddito di lavoro autonomo: compensi percepiti.

Anche nell'ipotesi di **pagamenti in natura** l'applicazione del criterio di cassa non appare agevole.

Al riguardo, pare ragionevole sostenere che il momento impositivo:

- si ha con la consegna (nel caso di beni mobili), ovvero con la stipula dell'atto, se il pagamento avviene tramite beni;
- coincide con l'effettiva possibilità di utilizzazione del servizio da parte del professionista, se il pagamento avviene tramite servizi.

Per le **somme ricevute in deposito**, da parte di notai, avvocati, dottori commercialisti ed esperti contabili, a titolo sia di corrispettivo, sia di spese da sostenere in nome e per conto del cliente, sussiste la possibilità di differire la fatturazione delle stesse fino al 60° giorno successivo alla data di costituzione del deposito.

2. I compensi

La nozione di compenso è rappresentata dai valori e dalle utilità corrisposte dal committente in funzione remunerativa della prestazione resa dal professionista. Sono quindi considerati compensi tutti i proventi percepiti, al netto dell'IVA, nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale svolta.

2.1. Compensi che concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo

- Compensi in denaro e in natura (inclusi gli acconti).
- Partecipazione agli utili.
- Spese rimborsate (escluse quelle anticipate o sostenute in nome e per conto del cliente e documentate analiticamente).
- Interessi moratori e interessi per dilazioni di pagamento.
- Proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni (es. indennità di maternità).
- Indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il risarcimento di danni consistenti nella perdita dei redditi professionali (escluse le indennità relative a redditi prodotti in più esercizi per le quali è prevista la tassazione separata).
- Plusvalenze conseguite in seguito alla cessione di beni con esclusione degli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione (regola applicabile dal 1° gennaio 2007).

- I corrispettivi percepiti per la cessione della clientela o di altri elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.
- I redditi professionali incassati dagli eredi.
- I compensi indicati in dichiarazione per adeguamento ai parametri o agli studi di settore.

2.2. Compensi che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo

- Contributo previdenziale addebitato al cliente in parcella
- Indennità per danni dipendenti da invalidità permanente o morte
- Interessi attivi maturati sui conti correnti bancari e postali

2.3. Plusvalenze e minusvalenze su beni strumentali

A partire dal 4 luglio 2006, concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo le plusvalenze sui beni strumentali, come accennato sopra, esclusi gli immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione (anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione), se:

1. sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
2. sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
3. i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.

Riguardo alle minusvalenze, invece, rilevano solo quelle previste nei casi 1 e 2 di cui sopra.

Si considera plusvalenza (o minusvalenza) la differenza, positiva (o negativa), tra il corrispettivo o l'indennità percepiti e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.

Rispetto a quanto previsto per le imprese, inoltre, non è possibile, per il professionista, rateizzare in più esercizi la plusvalenza realizzata.

2.4. Cessione del “pacchetto clienti”

Il co. 1-quater, art. 54, Tuir, introdotto dall'art. 36, co. 29, d.l. 223/2006, stabilisce che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo i corrispet-

tivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

La suddetta disposizione si applica a far data dal 4 luglio 2006 con la possibilità per il contribuente di assoggettare tali importi a tassazione separata, nell'ipotesi in cui siano riscossi in un'unica soluzione, ai sensi della lett. g-ter), co. 1, art. 17, Tuir.

Il riferimento al pagamento in "un'unica soluzione" è stato interpretato in modo estensivo dall'Agenzia delle Entrate che con la C.M. 16 febbraio 2007, n. 11 ha chiarito che il regime di tassazione separata è applicabile anche nel caso in cui il corrispettivo sia percepito in più rate, ma nello stesso periodo d'imposta.

Nella diversa ipotesi in cui il corrispettivo per la cessione della clientela sia percepito in più periodi di imposta, la modalità di tassazione sarà, in ogni caso, quella ordinaria.

Per quanto concerne l'ipotesi di corrispettivo rateale percepito da un soggetto che, dopo la cessione della clientela, intende cessare l'attività, resta ferma, in relazione a tutte le rate, la qualificazione reddituale operata dall'art. 54, co. 1-quater, Tuir.

Pertanto, la cessione del "pacchetto clienti" genera interamente reddito professionale da assoggettare a tassazione ordinaria ai sensi dell'art. 54, Tuir e obbliga il lavoratore autonomo a conservare la partita IVA fino all'incasso dell'ultima rata.

Tra gli **elementi immateriali riferibili all'attività artistica**, di cui al co. 1-quater, art. 54, Tuir, può essere compreso anche il diritto di sfruttamento dell'immagine qualora questa, come nel caso dell'immagine di un artista, sia immediatamente riconducibile alla fama del personaggio, acquisita in relazione alle esibizioni pubbliche.²²⁴

3. Le spese dell'attività

I professionisti possono portare in deduzione del proprio reddito imponibile le spese effettivamente pagate, esclusivamente se:

- inerenti, cioè attinenti con l'attività di lavoro autonomo svolta dal professionista;
- documentate, deve essere provato il sostenimento della spesa. La prova può essere costituita da qualsiasi documento fiscalmente valido (fattura,

²²⁴ DAN GIANLUCA, Guida alla Contabilità & Bilancio 1.11.2012 - n. 7 (Corso) - p. 23 Bilancio degli studi professionali - Determinazione del reddito di lavoro autonomo: indice generale componenti positivi e negativi.