

**ORDINE AVVOCATI TORINO**  
**COMMISSIONE GIOVANI AVVOCATI**

**LA FISCALITÀ DEI**  
**REDDITI DI LAVORO AUTONOMO**  
*(analisi della disciplina e spunti operativi)*

***Luca Ambroso***

***Elisa Bauchiero***

***Torino, 16 Dicembre 2011***

# **PROGRAMMA DEL SEMINARIO**

## 1. ANALISI DEGLI ASPETTI PRINCIPALI DEL **REGIME** D'IMPOSIZIONE **ORDINARIO**

- Determinazione del reddito imponibile;
- Principio di cassa;
- Scritture contabili obbligatorie;
- Componenti positivi di reddito;
- Componenti negativi di reddito;
- Presupposti IRAP;
- Adempimenti IVA

## 2. ANALISI COMPARATA DEI **REGIMI AGEVOLATIVI**

**DEFINIZIONE CIVILISTICA**  
**DI LAVORO AUTONOMO**

## DEFINIZIONE CIVILISTICA

Il lavoro autonomo civilisticamente ricade nella categoria dei contratti d'opera.

L'art. 2222 C.c. definisce il contratto d'opera come contratto mediante il quale “... *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***”.

Nel genere del contratto d'opera vi è ricompresa la specie del **contratto d'opera intellettuale** (art. 2229 c.c.), il quale riguarda attività per il cui esercizio AL MOMENTO la legge prevede la necessaria iscrizione in appositi albi ed elenchi (ad es. Avvocati, Commercialisti, Medici, Ingegneri).

Il contratto d'opera si caratterizza per due elementi, l'**autonomia** intesa come indipendenza gerarchica verso il committente e discrezionalità tecnica nell'esecuzione dell'opera, ed il **principio della personalità della prestazione** (*intuitu personae*).

## **Disciplina fiscale del reddito di lavoro autonomo**

Nelle *slide* successive verrà fornita una rapida sintesi del trattamento fiscale previsto per il reddito di lavoro autonomo / prestazione di servizi ai fini:

- IRPEF (imposta sui redditi)
- IVA
- IRAP

## **DEFINIZIONE DI REDDITO DI LAVORO AUTONOMO**

L'art. 53 DPR 917/1986 definisce quali *redditi di lavoro autonomo* quelli derivanti **dall'esercizio di arti e professioni**.

*Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per **professione abituale, ancorché non esclusiva**, delle attività di lavoro autonomo diverse da quelle che generano reddito d'impresa.*

Nella definizione di lavoro autonomo sono ricomprese le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni (dette associazioni, fiscalmente vengono equiparate alle società semplici).



**DETERMINAZIONE**

**DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO**

Ai sensi dell'art. 54 TUIR, il reddito derivante dall'esercizio di professioni è costituito dalla differenza tra:

- i **compensi in denaro o in natura PERCEPITI** nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili;

e

- le **spese SOSTENUTE** nel periodo stesso nell'ambito dell'esercizio della professione.

## **PRINCIPIO DI CASSA**

Ne discende che, salvo deroghe espressamente previste (quali ad es. ammortamenti e canoni di leasing di beni strumentali etc.), il reddito di lavoro autonomo è determinato sulla base del **principio di cassa**.

## **IMPUTAZIONE TEMPORALE DEGLI ELEMENTI RILEVANTI PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO PROFESSIONALE**

Nell'applicazione del principio di cassa, il legislatore pone rilievo al momento in cui la somma entra nella **disponibilità materiale e giuridica del percettore.**

La prassi ministeriale (C.M. 23.12.97 n. 326/E e R.M. 26.5.2000 n. 74/E) ha inoltre precisato che il **momento** di percezione **coincide** con quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante **per entrare** in quella del **percettore**.

**PRINCIPIO DI CASSA**  
**UTILIZZO DI STRUMENTI DIVERSI DAL CONTANTE**  
**(ES. ASSEGNI E BONIFICI)**

Non risulta sempre agevole individuare esattamente **quando** i compensi si intendano **percepiti** e le spese **sostenute**, ossia quando detti elementi **diventino fiscalmente rilevanti**.

Il problema si pone essenzialmente per le operazioni regolate con strumenti diversi dal contante (es. assegni, bonifici), nella prossimità della fine dell'anno.

In questo caso, occorre infatti tenere presente lo **sfasamento** temporale che si verifica tra:

- la **perdita** della disponibilità del denaro da parte del cliente;
- l'**acquisto** della disponibilità del denaro da parte del professionista.

## **PAGAMENTO TRAMITE CONTANTI**

Nel caso di riscossione in **contanti** non sorgono particolari problemi, in tal caso infatti il momento del pagamento da parte del cliente e quello dell'incasso da parte del professionista **coincidono**.



## **PAGAMENTO TRAMITE ASSEGNO**

I compensi riscossi mediante assegno bancario o circolare – ovvero titoli di credito che si sostanziano nell'ordine scritto, impartito alla propria banca, di pagare a terzi una precisa somma di denaro - si **considerano percepiti** nel momento in cui il titolo di credito **entra nella disponibilità** del professionista, ovvero nel momento in cui avviene la **materiale consegna del titolo medesimo dal cliente all'avvocato.**

In caso di pagamento mediante assegni bancari o circolari, **non** rileva quindi, ai fini della imputazione temporale del compenso, che il versamento sul conto corrente del professionista intervenga in un diverso periodo d'imposta, è necessario piuttosto verificare il **momento** in cui il titolo viene **materialmente consegnato** dal committente al ricevente (Risoluzione Agenzia Entrate 29.5.2009 n. 138/E - Circolare Agenzia Entrate 23.6.2010 n. 38/E).

## **ESEMPIO**

- in data 30.12.2011 il cliente paga la parcella relativa a prestazione professionale ricevuta nel corso del 2011;
- il pagamento viene effettuato mediante assegno bancario, che il professionista provvederà ad incassare nei primi giorni del gennaio 2012;
- il compenso del professionista si considera percepito nel periodo d'imposta 2011, ovvero nel periodo in cui avviene la **materiale consegna dell'assegno bancario dal cliente al professionista.**

## **PAGAMENTO TRAMITE BONIFICO**

Se il pagamento viene effettuato tramite **bonifico** bancario, rileva la **data dell'accredito** della somma sul conto corrente ovvero la c.d. **data disponibilità:** è da tale momento infatti che l'avvocato del conto acquista la facoltà di utilizzare liberamente il proprio denaro.

Nessun rilievo assumono invece:

- la c.d. **data valuta**, ovvero quella da cui decorrono eventuali interessi;
- il momento in cui il dante causa emette l'ordine del bonifico;
- il momento in cui la banca informa il professionista dell'avvenuto accredito.

## **ESEMPIO**

- in data 30.12.2011 il cliente dell'avvocato effettua un ordine di bonifico a saldo di una consulenza;
- **l'accredito** della somma sul conto corrente del professionista avviene il 2.1.2012;
- la data valuta dell'operazione per il professionista risulta essere il 31.12.2011.

Il compenso concorre alla formazione del reddito dell'avvocato nel **2012** (e non nel 2011) e va quindi dichiarato nel modello UNICO PF 2013.

**Specularmente**, per le **spese** professionali pagate tramite bonifico, dovrebbe rilevare il giorno in cui viene **impartito** l'ordine di **bonifico**.

## PAGAMENTI IN NATURA

L'applicazione del criterio di cassa non risulta essere agevole nel caso di **pagamenti in natura**. In tale ipotesi l'*incasso*, ossia il momento impositivo, si ha:

- al momento della **consegna** se il pagamento viene effettuato con **beni mobili** ovvero con la **stipula** dell'atto nel caso di pagamento effettuato con beni **immobili**;
- con l'effettiva possibilità di **utilizzo** del **servizio** da parte del professionista, nel caso di pagamento effettuato **mediante** prestazione di servizi.



## **DETERMINAZIONE DEL “VALORE NORMALE” DEI PAGAMENTI IN NATURA**

Nel caso in cui il **pagamento** avvenga mediante **beni mobili** o **immobili** o l'erogazione di **prestazioni di servizi**, **risulta necessario determinare il valore da attribuire a detti beni e servizi.**

A tal riguardo si applicano le disposizioni dell'art. 9 TUIR, secondo il quale per valore normale si deve intendere:

*“il **prezzo o corrispettivo mediamente praticato** per i **beni e i servizi della stessa specie o simili**, in condizioni di **libera concorrenza** e al **medesimo** stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini ed alle tariffe professionali (..)”.*

## PRINCIPIO DI CASSA ALLARGATA

L'art. 51 c. 1 TUIR, nell'ambito della determinazione del reddito da lavoro dipendente, prevede il cd. "***principio di cassa allargata***". Il principio di cassa allargata stabilisce che il reddito di **lavoro dipendente** sia costituito da tutte le somme a qualunque titolo percepite nel periodo d'imposta, **considerando** anche le somme corrisposte dai datori di lavoro **entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo** a quello cui si riferiscono.

Con riferimento, invece, alla determinazione del reddito in capo al datore di lavoro, è stato precisato che (circolare Agenzia delle Entrate 19.6.2002 n. 54):

- il **principio di cassa allargata** trova speculare applicazione **unicamente** per il datore di lavoro in esercizio di attività d'impresa e **non** per il titolare di reddito di lavoro autonomo.

Pertanto, **l'avvocato** che paga a **gennaio** 2012 (entro il giorno 12) lo **stipendio** di un proprio dipendente relativo al mese di dicembre **2011**, potrà dedurre dal proprio reddito professionale tale onere **soltanto** nell'anno d'imposta **2012**.

## **ESEMPIO**

Le somme corrisposte dal professionista ai propri dipendenti nel periodo dal 1 al 12 gennaio 2012, anche se riferiti a prestazioni rese nel **2011**, devono essere **dedotte** dal reddito dell'avvocato nel periodo d'imposta in cui avviene l'effettiva documentata erogazione del compenso e pertanto nel periodo d'imposta 2012.

## **RITENUTE SU REDDITI DI LAVORO AUTONOMO**

**(ART. 25 DPR 600/1973)**

L'art. 25 c.1 DPR 600/1973 prevede che sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo corrisposti a soggetti residenti i sostituti d'imposta operino, all'atto di pagamento, una **ritenuta a titolo d'acconto pari al 20%**.

La **ritenuta a titolo d'acconto** rappresenta un **anticipo sulla tassazione totale ai fini IRPEF del professionista** e si scomputa dall'imposta lorda calcolata in sede di dichiarazione dei redditi.

## *CHI DEVE EFFETTUARE LE RITENUTE*

I soggetti obbligati all'applicazione delle ritenute sui compensi di lavoro autonomo sono:

- le **società e gli enti di cui all'art. 73 c. 1 TUIR** (Spa, Sapa, Srl, società cooperative etc.);
- le società ed associazioni di cui all'art. 5 TUIR (Snc, Sas, Società semplici etc.);
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, arti e professioni;

- i Gruppi di Interesse Economico (G.E.I.E.), le imprese agricole, il condominio, i curatori fallimentari, le amministrazioni dello Stato ed Enti pubblici, i trust, le aziende coniugali e le società e gli enti di qualsiasi tipo non residenti nel territorio dello Stato.



## *IMPORTI SU CUI APPLICARE LA RITENUTA*

La ritenuta a titolo d'acconto si applica nella misura del 20% sul **compenso lordo** del professionista.

La **base imponibile** sui cui applicare la ritenuta comprende oltre i **compensi professionali** anche i **rimborsi a piè di lista** per spese di viaggio, vitto ed alloggio e, in linea generale, **tutte** le altre spese documentate sostenute dal professionista e **rimborstate** dal committente.

Nel computo da assoggettare a ritenuta d'acconto non rientrano i rimborsi spese relativi a **spese sostenute in nome e per conto del cliente** e a questi riaddebitate in modo analitico e dettagliato in quanto non rappresentano un compenso per il professionista, ma sono esclusivamente un **mero movimento finanziario** tra l'avvocato ed il cliente.

## *TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO DELLA RITENUTA*

Il sostituto d'imposta deve provvedere a versare la ritenuta operata entro il **16 del mese successivo** a quello in cui è stato effettuato il pagamento del compenso del professionista.

Il versamento delle ritenute viene effettuato mediante modello **F24**.

## *CERTIFICAZIONE RITENUTE*

I sostituti d'imposta devono, inoltre, provvedere (**entro il 28 febbraio** dell'anno successivo a quello in cui le somme sono state corrisposte) ad emettere nei confronti del lavoratore autonomo **apposita certificazione attestante le ritenute operate.**

## **SCRITTURE CONTABILI DEI PROFESSIONISTI**

**(ART. 19 DPR 600/1973 E ART. 3 DPR 695/96)**

I professionisti che determinano in modo **analitico** il proprio reddito di lavoro autonomo (ovvero che non si avvalgono del regime dei contribuenti minimi o del regime delle nuove attività professionali) devono tenere le opportune **scritture contabili**, che si **differenziano** a seconda del **regime contabile** adottato.

## **REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA**

Il regime contabile **naturale** dei professionisti è il **regime di contabilità semplificata indipendentemente dall'ammontare dei compensi conseguiti nell'anno precedente.**

I professionisti in **contabilità semplificata** sono obbligati alla tenuta delle seguenti **scritture contabili:**

- **Registri** Iva delle fatture **emesse** e degli **acquisti**, nei quali sono registrati gli estremi ed i dati contenuti nei documenti Iva emessi e ricevuti entro i termini previsti dal DPR 633/1972;
- **Registro degli incassi e dei pagamenti**, vengono annotati entro 60 gg dall'incasso o dal pagamento, le somme percepite sotto qualsiasi forma e le spese sostenute nell'esercizio dell'attività professionale (art. 19 DPR 600/1973);

In un'ottica semplificativa, l'art. 3 c. 1 DPR 695/1996 consente di annotare nei Registri Iva le operazioni da annotare nel Registro degli incassi e dei pagamenti, rilevando tuttavia distintamente le operazioni rilevanti ai fini Iva da quelle non soggette a registrazione (incassi e pagamenti). Si parla in questo caso di **Registro Unico**.

- In presenza di personale dipendente, il professionista è obbligato alla tenuta dei libri e dei registri previsti dalla legislazione sul lavoro, come ad es. il **libro unico del lavoro**;



- **Registro dei beni ammortizzabili**, nei quali vengono annotati gli acquisti ed i movimenti relativi ai beni ammortizzabili (art. 16 DPR 600/1973), **non** è obbligatorio per i professionisti in contabilità semplificata.

L'art. 19 DPR 600/1973 dispone che le annotazioni del valore dei **beni** per i quali si richiede la **deduzione** di quote di **ammortamento** in sede di dichiarazione dei redditi **devono** essere eseguite nel Registro degli incassi e dei pagamenti (nel caso di tenuta del Registro Unico, le annotazioni verranno effettuate sul **Registro Iva acquisti**).

La legge di stabilità 12.11.2011 n. 183 ha previsto per i soggetti in regime di contabilità semplificata (art. 18 DPR 600/1973) ed i lavoratori autonomi che effettuano **operazioni con incassi e pagamenti interamente tracciabili**, ovvero attraverso bonifici, assegni, Ri.ba., carte di credito, prepagate o bancomat, o con altri strumenti idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni, possano **sostituire gli estratti conto bancari alla tenuta delle scritture contabili.**

## **REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA**

L'art 3 DPR 695/1996 consente ai professionisti in contabilità semplificata di **optare** per il **regime di contabilità ordinaria**.

L'**opzione** può essere effettuata o in sede di dichiarazione di inizio attività oppure mediante il comportamento **concludente** del professionista poi **formalizzato** nella prima Dichiarazione Iva presentata.

I professionisti che hanno optato per il regime di contabilità ordinaria sono obbligati alla tenuta delle seguenti scritture contabili:

- **Registri Iva delle fatture emesse e degli acquisti**, nei quali vanno registrati gli estremi ed i dati contenuti nei documenti Iva emessi e ricevuti entro i termini previsti dal DPR 633/1972;
- **Registro cronologico delle movimentazione finanziarie**, nel quale vengono annotate cronologicamente le operazioni produttive di componenti positivi e negativi di reddito integrate dalle movi-

mentazioni finanziarie inerenti all'esercizio della professione, compresi gli utilizzi delle somme percepite (anche se estranei all'esercizio dell'arte e della professione) nonché gli estremi dei conti correnti bancari utilizzati per le predette movimentazioni;

- In presenza di personale dipendente, il professionista è obbligato alla tenuta dei libri e dei registri previsti dalla legislazione sul lavoro, come ad es. il **libro unico del lavoro**;

- **Registro dei beni ammortizzabili**, nei quali vengono annotati gli acquisti ed i movimenti relativi ai beni ammortizzabili (art. 16 DPR 600/1973), tuttavia l'art. 3 DPR 695/1996 dispone che il professionista ha la facoltà di eseguire dette annotazioni esclusivamente nel registro degli acquisti Iva.

## **CONTO CORRENTE DEDICATO e LIMITI ALL'UTILIZZO DEL DENARO CONTANTE**

L'art. 32 D.L. 25.06.2008 n. 112, con decorrenza 25.06.2008 ha **abrogato** l'obbligo per i professionisti di istituire obbligatoriamente **uno o più conti correnti bancari o postali** nei quali far affluire le somme riscosse nell'esercizio dell'attività e dai quali effettuare i prelevamenti per il pagamento delle spese inerenti l'attività.

L'art. 12 D.L. 201/2011 ha modificato i limiti per l'utilizzo del denaro contante e dei titoli al portatore introdotti dall'art. 49 del D.Lgs. 231/2007.

A partire dal **06 dicembre 2011**, è **vietato** il **trasferimento** di **denaro contante** o di assegni **al portatore** privi della clausola di “non trasferibilità”, in euro o in valuta, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi, quando il valore oggetto di trasferimento è complessivamente pari o superiore a **1.000,00 euro**.



## **Variazione dei limiti previsti dall'art. 49 D.Lgs. 231/2007**

<b>Ambito temporale di riferimento</b>	<b>Soglia</b>
Fino al 29 aprile 2008	12.500,00 euro
Dal 30 aprile 2008 al 24 giugno 2008	5.000,00 euro
Dal 25 giugno 2008 al 30 maggio 2010	12.500,00 euro
Dal 31 maggio 2010 al 12 agosto 2011	5.000,00 euro
Dal 13 agosto 2011 al 5 dicembre 2011	2.500,00 euro
Dal 6 dicembre 2011	1.000,00 euro

**COMPONENTI POSITIVI RILEVANTI**

## COMPENSI PROFESSIONALI

I **compensi percepiti** dall'avvocato per l'attività professionale svolta nel periodo d'imposta (anche a titolo di partecipazione agli utili) **concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo.**

I compensi sono computati **al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali** stabiliti dalla legge (art. 54 TUIR).

*Contributo 4% per i lavoratori autonomi iscritti alla gestione separata INPS*

Nel caso di lavoratori autonomi, **non iscritti ad Albi professionali**, tenuti ad iscriversi alla gestione separata INPS, la rivalsa del contributo nella misura del 4% addebitata ai committenti, **non** può essere assimilata ai contributi previdenziali (che non costituiscono compenso, ai sensi del richiamato art. 54 TUIR).

La rivalsa in questo caso costituisce parte integrante del compenso e come tale viene assoggettata a ritenuta ai sensi dell'art. 25 DPR 600/1973 e **concorre** inoltre a formare la base imponibile IVA (art. 13 DPR 633/1972).

## *Contributo 4% per gli Avvocati iscritti alla cassa*

Per gli **avvocati**, tenuti alla *Cassa di previdenza Nazionale Forense*, il contributo **integrativo** del **4%** addebitato ai clienti, **rappresenta** un vero e proprio contributo **previdenziale**, ed in quanto tale **non** costituisce parte del compenso a norma dell'art. 54 TUIR e pertanto **non** viene assoggettato a ritenuta ai sensi dell'art. 25 DPR 600/1973. Anche in questo caso il contributo integrativo concorre a formare la base imponibile IVA (art. 13 DPR 633/72).

## RIMBORSI SPESE

Rientrano nella determinazione del reddito di un avvocato anche i **compensi** addebitati al committente a **titolo di rimborso di spese**.

Occorre, al riguardo, distinguere tra:

- i **rimborsi** relativi a spese **anticipate** dal professionista in nome e per conto del proprio cliente e **analiticamente** addebitate a quest'ultimo;

- i **rimborsi** relativi a spese sostenute sempre per conto del cliente, ma **non** in suo nome e riaddebitate.



## **RIMBORSI RELATIVI A SPESE ANTICIPATE**

### **IN NOME E PER CONTO DEL CLIENTE**

I rimborsi relativi a spese sostenute da un avvocato in **nome e per conto** del proprio cliente (es. anticipazioni per tasse, bolli, diritti di cancelleria etc.) ed a questi **riaddebitate in modo analitico e dettagliato, non rappresentano** per il professionista **né compensi né tanto meno spese deducibili**, in quanto rappresentano un mero movimento finanziario tra le parti.

Ai **fini Iva**, l'art. 15 DPR 633/1972 stabilisce che **non concorrono** alla formazione della base imponibile Iva le somme dovute a titolo di rimborso delle **anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte**, purché regolarmente documentate.

Inoltre, come anticipato, queste somme non rientrano nella base imponibile su cui applicare la ritenuta a titolo d'acconto prevista dall'art. 25 DPR 600/1973.

## **RIMBORSI RELATIVI A SPESE SOSTENUTE PER CONTO DEL CLIENTE**

I rimborsi, privi del requisito esaminato pocanzi (*sostenimento **in nome del committente***), dà luogo a **rimborsi** che sono da intendersi **compensi** ai sensi dell'art. 54 TUIR. In questo caso, le **spese sostenute** (e riaddebitate al committente) rappresenteranno un **onere deducibile** dal reddito di lavoro autonomo.

Ai **fini Iva**, il rimborso di spese sostenute per conto del cliente, ma in nome proprio, ricade nell'ambito della prestazione del servizio, **concorrendo** quindi alla formazione della base imponibile Iva.

Queste somme **rientrano** inoltre nella base imponibile su cui applicare la ritenuta a titolo d'acconto prevista dall'art. 25 DPR 600/1973.

## **ESEMPIO DI PARCELLA AVVOCATO**

Acconto per assistenza professionale su  
vertenza ...

1.300,00

Contributo integrativo 4% su 1.300,00

52,00

**IMPONIBILE IVA**

---

**1.352,00**

+ IVA 21% su 1.352,00

283,92

**TOTALE**

---

**1.635,92**

- R.A. 20% su 1.300,00

(260,00)

**Netto a pagarsi**

---

**1.375,92**

## **ESEMPIO RIMBORSO SPESE IN NOME E PER CONTO**

Acconto per assistenza professionale su vertenza ...	1.300,00
Rimborso spese per diritti di cancelleria e bolli Escluso Iva art. 15 DPR 633/1972	68,00
Contributo integrativo 4% su 1.300,00	52,00
<b>IMPONIBILE IVA</b> (1.300,00 + 52,00)	<b>1.352,00</b>
+ IVA 21% di 1.352,00	283,92
<b>TOTALE</b> (1.352,00 + 68 + 283,92)	<b>1.703,92</b>
- R.A. 20% di 1.300,00	(260,00)
<b>Netto a pagarsi</b>	<b>1.443,92</b>

## **ESEMPIO RIMBORSO SPESE NON IN NOME E PER CONTO**

Acconto per assistenza professionale su vertenza ...	1.300,00
Rimborso spese	68,00
Contributo integrativo 4% su 1.368,00	54,72
<b>IMPONIBILE IVA</b>	<b>1.422,72</b>
+ IVA 21% di 1.422,72	298,77
<b>TOTALE</b>	<b>1.721,49</b>
- R.A. 20% su 1.368,00	(273,60)
<b>Netto a pagarsi</b>	<b>1.447,89</b>

**PLUSVALENZE / MINUSVALENZE DERIVANTI DA  
CESSIONI DI BENI STRUMENTALI**

A partire dall'entrata in vigore del D.L. 223/2006, **concorrono a formare il reddito imponibile** del professionista le **plusvalenze** derivanti dalla **cessione di beni strumentali**, se:



- sono realizzate mediante **cessione a titolo oneroso**;
- sono realizzate mediante il **risarcimento**, anche in forma assicurativa, per la **perdita** o il **danneggiamento dei beni**;
- i **beni** vengono **destinati al consumo personale o familiare** del professionista o a finalità estranee la professione.

Specularmente **concorrono a formare il reddito imponibile** del professionista le **minusvalenze** derivanti dalla **cessione di beni strumentali** se operano le prime due condizioni previste per le plusvalenze, ovvero derivanti da:

- cessione a titolo oneroso

o

- realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita ed il danneggiamento dei beni.

## **DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI IN ESAME**

La Risoluzione Agenzia Entrate 21.7.08 n. 310/E ha precisato che le **dismissioni** di beni **mobili strumentali** dal regime di lavoro autonomo genera plusvalenza tassabile ovvero minusvalenza deducibile solo se riferita a **beni mobili acquistati** dal professionista in epoca successiva all'entrata in vigore del D.L. 223/2006 (ossia **dopo il 4.7.06**).

Per i beni immobili strumentali verrà precisato nel seguito.

## **DETERMINAZIONE PLUSVALENZA/MINUSVALENZA**

La **plusvalenza** o **minusvalenza** risulta dalla **differenza (positiva o negativa)**:

- tra il **corrispettivo** o l'indennità percepita ed
- il **costo non ammortizzato** del bene strumentale;

## ESEMPIO – PLUSVALENZA

Costo storico del bene	15.000,00
F.do Ammortamento	(4.000,00)
<b>Costo non ammortizzato del bene</b>	<b>11.000,00</b>

***Prezzo di vendita*** **12.500,00**

Confronto tra:	
Prezzo di vendita	12.500,00
Costo non ammortizzato del bene	(11.000,00)
<b>Plusvalenza</b>	<b>1.500,00</b>

### ***ESEMPIO – MINUSVALENZA***

Costo storico del bene	20.000,00
F.do Ammortamento	(16.000,00)
<b>Costo non ammortizzato del bene</b>	<b>4.000,00</b>

***Prezzo di vendita*** **3.500,00**

Confronto tra:

Prezzo di vendita	3.500,00
Costo non ammortizzato del bene	(4.000,00)
<b>Minusvalenza</b>	<b>(500,00)</b>

## **PLUSVALENZA IN CASO DI CESSIONI BENI STRUMENTALI A DEDUCIBILITÀ LIMITATA**

Nel caso in cui il costo dei beni oggetto della cessione non sia integralmente deducibile, come ad esempio per le autovetture (40%) o per i telefoni cellulari (80%), le **plusvalenze/minusvalenze rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato** (Circolare Agenzia Entrate 4.8.06 n. 28/E).

## **PLUSVALENZA DERIVANTE DA CESSIONE DI BENI IMMOBILI**

Nella determinazione del reddito di lavoro autonomo concorrono anche le plusvalenze/minusvalenze derivanti dalla cessione di *beni **immobili** strumentali **esclusivamente** destinati all'esercizio della professione.*



Il principio di **esclusività** della destinazione dell'immobile all'esercizio dell'attività professionale è disciplinato dall'art 43 c. 2 TUIR, secondo il quale a **nulla** rileva:

- la natura e le caratteristiche dell'immobile;
- e la sua classificazione catastale.

Ad esempio, un immobile classificato catastalmente come A/2 (abitazione di tipo civile) è considerato strumentale se **destinato esclusivamente** all'esercizio dell'attività professionale.

Non rilevano quindi **plus / minus** derivanti dalla cessione di **immobili** destinati **promiscuamente** all'uso professionale.

Come illustrato nelle *slide* successive, gli ammortamenti dei beni immobili strumentali possono essere **dedotti** dal reddito di lavoro autonomo **unicamente** se acquisiti nel periodo compreso tra il 1.1.07 ed il 31.12.09.

La determinazione delle plus/minus, come anticipato, richiede il **confronto** tra il prezzo di vendita ed il costo non ammortizzato del bene.

Secondo le indicazioni della circolare n. 19/2010 dell'Istituto di Ricerca del CNDCEC, dovrebbero essere pertanto fiscalmente **irrilevanti** le plus / minus relative ad immobili acquistati a partire dall'1.1.10, in quanto le quote di ammortamento del corrispondente costo di acquisto risultano appunto indeducibili.

## **RILEVANZA DELLE PLUSVALENZE**

Le plusvalenze/minusvalenze derivanti dalla cessione di beni strumentali rilevano nel **momento della percezione del corrispettivo**, in virtù del **principio di cassa** operante per i professionisti.

Rilevano invece secondo il principio della **competenza** le plusvalenze derivanti da destinazione a finalità **extraprofessionali** del bene strumentale o in caso di **autoconsumo**, in quanto non vi è la percezione di un corrispettivo o di un indennizzo (cfr. CNDCEC del 12.05.2008 n. 1/IR).

Alle plusvalenze conseguite nell'esercizio della professione **non è riconosciuta la possibilità**, prevista dall'art. 86 TUIR a favore delle imprese, di **rateizzare le plusvalenze** realizzate sui beni posseduti per un periodo non inferiore a tre anni (ovvero un anno per le società sportive professionistiche) in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

## **CESSIONE DELLA CLIENTELA E DI ELEMENTI IMMATERIALI**

L'art. 54 TUIR dispone che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo i **corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali** comunque riferibili all'attività professionale.

È il caso della **cessione della clientela** o dell'assunzione ad esempio dell'obbligo di non effettuare attività in concorrenza ad un altro professionista nella medesima zona.

In questi casi **l'intero** compenso ricevuto concorre a formare il reddito imponibile dell'avvocato.

La Circolare Agenzia Entrate del 13.03.2009 n. 8/E ha precisato che **non** emerge materia imponibile da assoggettare a tassazione quando non è prevista alcuna remunerazione per l'apporto della clientela.

## ESEMPIO

Nel caso di **cessione** del **pacchetto clienti** da parte di un avvocato per cessazione dell'attività, nei confronti di un altro professionista, il compenso percepito dall'avvocato cedente rientrerà nella determinazione del reddito professionale, il **professionista cessionario** tuttavia potrà **dedurre** il costo sostenuto per l'acquisizione della clientela dal proprio reddito professionale.



## **TASSAZIONE SEPARATA**

L'art. 17 TUIR consente inoltre, di assoggettare a **tassazione separata** i corrispettivi derivanti dalla cessione della clientela o di elementi immateriali riferibili all'attività professionale se percepiti in un'unica soluzione.

La *ratio* della norma è quella di evitare che un corrispettivo, solitamente alto, si cumuli con altri redditi percepiti nell'anno e sia assoggettato ad **imposizione progressiva**.

La circolare Agenzia Entrate del 16.02.2007 n. 11/E ha precisato che il corrispettivo si considera percepito in **un'unica soluzione anche se è percepito in più rate**, purché queste siano **percepite** tutte nel **medesimo periodo d'imposta**.

**RIADDEBITO DI SPESE A “COLLEGHI”**  
**PER L’USO IN COMUNE DEGLI UFFICI**

È sempre più frequente il caso in cui più professionisti **condividano** gli **stessi** spazi, senza **alcun** contratto di associazione. In questi casi solitamente un **unico** soggetto è **intestatario** di **tutti** i contratti: affitto, utenze energetiche, utenze telefoniche. Le spese **comuni** vengono poi **periodicamente ripartite** quota parte tra i diversi professionisti.

Le somme incassate dall'avvocato, per il **riaddebito** dei costi per l'uso in comune degli uffici, **non costituiscono compenso fiscalmente rilevante** (circolare Agenzia Entrate 23.6.10 n. 38) e **non** saranno quindi assoggettate a ritenuta d'acconto.

In tal caso:

- l'avvocato a cui sono **intestate** le utenze dello studio **deduce** il costo per la **quota parte** riferibile alla propria attività svolta;
- il “collega” che **rimborsa** all'avvocato la quota di costi di propria spettanza **deduce per cassa** il relativo importo.

**Ai fini Iva**, il ribaltamento dei costi agli altri professionisti, **non** costituiti in associazione professionale, rappresenta un'operazione **imponibile**, con applicazione della relativa imposta.

## **ALTRI COMPONENTI CHE CONCORRONO A FORMARE IL REDDITO DI UN AVVOCATO**

Ulteriori elementi che concorrono a formare il reddito professionale sono:

- importi addebitati dall'avvocato al proprio cliente a titolo di **interessi moratori** e di **dilazione**, in quanto costituiscono redditi della stessa categoria da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati;

- i proventi conseguiti in **sostituzione** dei redditi derivanti dall'esercizio di professioni (es. **indennità di maternità**);
- le **indennità** conseguite, anche in forma assicurativa, per il **risarcimento di danni consistenti nella perdita dei redditi**;



- infine i proventi incassati dall'avvocato per **l'attività di convegnista** vengono **attratti** nella sfera dell'attività professionale esercitata. In tale ipotesi, ancorché gli argomenti trattati nel convegno siano **concernenti temi trattati in articoli di riviste e approfondimenti scritti**, il relativo corrispettivo configura reddito di lavoro autonomo (cfr. Circolare Agenzia Entrate del 18.6.01 n. 58/E) e il **provento** percepito **non** rientra quindi nella categoria dei redditi derivanti dallo sfruttamento del diritto d'autore.

**COMPONENTI NEGATIVI**

## **CRITERI GENERALI DI IMPUTAZIONE**

Le **spese sostenute** nell'esercizio della professione **sono deducibili** purché siano:

1. **effettivamente sostenute** nel periodo d'imposta;
2. **inerenti** all'esercizio della professione;
3. **debitamente documentate.**

1. Il riferimento alle **spese effettivamente sostenute** si rifà al generale **principio di cassa** per la deducibilità dei componenti negativi nell'ambito del reddito derivante dall'esercizio di professioni.
2. Il principio **dell'inerenza** si riferisce alla **correlazione** delle spese all'attività nel suo complesso. Tuttavia, ai fini della deducibilità dei componenti negativi **non** è comunque **necessario** un **rigoroso** nesso con i singoli compensi percepiti.

3. Per quanto attiene la **documentazione** delle spese sostenute, occorre **sempre** una prova documentale delle stesse da consentire oltre all'individuazione **dell'emittente** del documento, anche **l'esatta riferibilità** all'esercente della professione che ha sostenuto il costo (ad esempio fattura, ricevuta fiscale, scontrino fiscale integrato, scheda carburante).

La **contemporanea** presenza dei tre requisiti (sostentimento nel periodo d'imposta, inerenza e documentazione) rende le spese **interamente deducibili**.

## **SPESE INTEGRALMENTE DEDUCIBILI**

Alcuni esempi:

- gli **interessi passivi per finanziamenti** relativi in modo **specifico** all'attività **professionale** e quelli per dilazioni nel pagamento dei **beni strumentali** (cespiti) all'esercizio dell'attività professionale;
- i **premi di assicurazione per rischi specificamente inerenti l'attività** (ad es. le assicurazioni contro gli infortuni, sia del professionista che del personale dipendente o dei collaboratori, per danni a terzi per fatto professionale);

- gli oneri per **energia** elettrica, **riscaldamento** e per le altre utenze relative all'immobile utilizzato **esclusivamente** per l'attività professionale;

Nel caso in cui l'immobile sia **utilizzato promiscuamente** per l'esercizio della professione, le spese sono ammesse in deduzione nella misura del **50%**.

- i **compensi** pagati a **terzi** per **servizi** resi in **relazione** all'esercizio dell'attività professionale (si tratta, ad esempio, di compensi erogati ad altri professionisti in funzione strumentale o collaterale

all'attività svolta, nonché a collaboratori coordinati e continuativi o ad altri prestatori di lavoro autonomo.

**L'elencazione sopra riportata ha carattere meramente esemplificativo.** Alle spese richiamate se ne possono aggiungere altre, purché presentino **sempre** i requisiti dell'inerenza, dell'effettività ed una idonea documentazione.



## **SPESE LIMITATAMENTE DEDUCIBILI**

Nelle ipotesi in cui la legge consideri l'**inerenza** delle spese all'attività svolta del professionista **solo parziale**, la **deducibilità** delle stesse è **limitata**.

Ad esempio, sono spese a deducibilità parziale: le spese relative **beni ad uso promiscuo** (ossia utilizzati in parte per uso professionale, in parte per uso personale), le spese per telefonia e trasmissione dati, le spese relative agli **automezzi**, le spese relative a **convegni** e corsi ed altre **espressamente** individuate.

## **ECCEZIONE AL CRITERIO DI DEDUCIBILITÀ PER CASSA**

Per ben specifiche tipologie di costi, la deducibilità opera secondo il **principio di competenza**.

Il principio della competenza presuppone che i **costi** debbano essere **dedotti** nell'anno d'imposta in cui i fattori produttivi **impiegati** nello svolgimento dell'attività professionale **producono** la loro **utilità**.

Esempi: **ammortamenti** dei beni strumentali, **canoni** di **leasing** relativi a beni strumentali, spese di **manutenzione** relative beni strumentali e oneri relativi al **personale dipendente (TFR)**.

Nel prosieguo verranno analizzate le **principali tipologie di costi deducibili** dal reddito di lavoro autonomo così come previste dalla norma di riferimento (art. 54 TUIR).

## **AMMORTAMENTO DEI BENI MOBILI STRUMENTALI**

L'ammortamento è il **processo** mediante il quale il **costo** di un bene strumentale, ad utilità **pluriennale**, viene **ripartito** in ogni esercizio in relazione alla sua **residua possibilità** di utilizzazione.

L'art. 54 c. 2 TUIR prevede che per i beni strumentali per l'esercizio della professione siano ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento, che **non** devono tuttavia essere **superiori** a quelle risultanti **dall'applicazione** al costo dei beni dei **coeffi-**

**cienti** di ammortamento stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988.

Esempi di coefficienti fiscali di ammortamento sono:

Autovetture 25%

Mobili d'ufficio 12%

Macchine d'ufficio elettroniche 20%

## **DIFFERENZE RISPETTO AL REDDITO D'IMPRESA**

A differenza di quanto previsto per la determinazione del reddito d'impresa, nella disciplina del lavoro autonomo;

- la **deduzione** delle quote di ammortamento opera anche **se il bene non è entrato in funzione**;
- non trova applicazione la possibilità di ridurre alla **metà il coefficiente** di ammortamento per il **primo anno di utilizzazione** del bene.

## **AMMORTAMENTO DEI BENI IMMOBILI STRUMENTALI**

Limitatamente agli immobili acquistati dal **1.1.07** al **31.12.09** è prevista la **possibilità** di **dedurre** le relative quote di ammortamento calcolate secondo i criteri fissati dal D.M. 31.12.1988.

Per espressa previsione normativa la deducibilità delle quote di ammortamento, relativamente agli immobili acquistati tra 2007 e 2009, è ridotta ad un **1/3** nel triennio **2007-2009**, è **integrale** a decorrere dal **2010**.

Per gli immobili acquistati dal professionista a decorrere dal 1.1.10:

- **non** sono deducibili le quote di ammortamento;
- è tuttavia **deducibile** dal reddito imponibile dell'avvocato, un onere pari alla **rendita catastale**.



## **AMMORTAMENTO DI BENI IMMOBILI ACQUISTATI DALL'ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE**

Le associazioni tra professionisti possono dedurre le quote di ammortamento in relazione all'immobile utilizzato esclusivamente per l'esercizio in comune dell'attività professionale a condizione che l'immobile sia iscritto nei pubblici registri immobiliari a nome dei partecipanti dell'associazione (cfr. Risoluzione Agenzia Entrate del 15.02.2008 n. 48).

## **INDEDUCIBILITÀ DELL'AMMORTAMENTO SULLA QUOTA RELATIVA I TERRENI**

Analogamente a quanto previsto in materia di reddito d'impresa, le quote di ammortamento **riferibili** ai **terreni** sui quali i fabbricati strumentali insistono sono **indeducibili**, secondo i criteri stabiliti dall'art. 36 c. 7 e 7 *bis* D.L. 223/2006.

Il valore del terreno, secondo le disposizioni in esame, può essere determinato:

- assumendo il valore d'acquisto dell'area, se **l'acquisizione** è avvenuta **separatamente** ed il fabbricato è stato **costruito** solo successivamente;
- attraverso **l'applicazione** al costo complessivo dell'immobile della percentuale del **20%**.

## **Esempio – BENE IMMOBILE ACQUISTATO TRA 2007 E 2009**

Si ipotizzi un'aliquota massima di ammortamento pari al 3% (fermo restando l'indeducibilità delle quote di ammortamento eventualmente riferibili ai terreni):

- nel triennio 2007/2009 erano deducibili al massimo, quote di ammortamento determinate applicando l'aliquota del 1% (1/3 del 3%);
- a partire dal 2010, sono deducibili quote di ammortamento determinate applicando l'aliquota piena del 3%.

## **ACQUISTO DI BENI DI VALORE NON SUPERIORE AD EURO 516,46**

L'art. 54 TUIR prevede la **deduzione integrale**, nel periodo d'imposta in cui si è verificato l'effettivo sostenimento, delle **spese di acquisto di beni strumentali**, il cui **costo unitario non sia superiore a € 516,46**.

Si rammenta che nel caso di acquisto di un bene a deducibilità limitata, il costo di € 516,46 dovrà pur sempre essere **ragguagliato** alla limite di deduzione (telefoni cellulari).

## **CANONI DI LEASING RELATIVI ALL'ACQUISIZIONE DI BENI STRUMENTALI**

L'art. 54 TUIR ammette la deduzione dei canoni di locazione finanziaria sostenuti per l'acquisizione di beni **strumentali**, a **condizione** che la durata del contratto **non sia inferiore a**:

- la metà del periodo di ammortamento, nel caso di **beni mobili strumentali**;
- la metà del periodo di ammortamento, con un minimo di **otto** ed un massimo di **quindici** anni nel caso di **beni immobili strumentali**.

## **CANONI DI LEASING RELATIVI BENI MOBILI**

I **canoni di leasing** relativi all'acquisto di **beni mobili** strumentali sono **deducibili** nei limiti delle **quote maturate** nel periodo d'imposta, secondo il **principio di competenza**.

## **ESEMPIO – DURATA CONTRATTO DI LEASING**

Acquisto mediante contratto di locazione finanziaria di macchine d'ufficio elettroniche.

Il coefficiente di ammortamento stabilito dal D.M. 31.12.1988 è pari al 20% (ovvero 5 anni).

Il canone di leasing è deducibile se il contratto ha durata non inferiore a 2 anni e mezzo.



## **CANONI DI LEASING RELATIVI A BENI IMMOBILI**

Al pari di quanto previsto per l'acquisto in proprietà, sono ammessi in deduzione **unicamente** i canoni dei contratti di locazione finanziaria **stipulati** dal **01.01.2007** al **31.12.2009**.

La deducibilità dei canoni di leasing è ridotta ad **1/3** nel **triennio 2007/2009**, con **deduzione piena** a decorrere dal **2010**.

Non sono quindi deducibili i canoni di locazione relativi contratti stipulati a decorrere dal **01.01.2010**.

## **SCORPORO DALLA QUOTA CAPITALE DEL CANONE DI LEASING DELLA QUOTA PARTE RIFERITA AL TERRENO**

In modo **analogo** all'ammortamento dei beni immobili strumentali, anche per gli immobili acquisiti attraverso contratti di locazione finanziaria risulta necessario **scorporare** dalla quota capitale dei canoni di locazione della quota parte **riferita** al terreno su cui insiste l'immobile strumentale.

## **SPESE DI AMMODERNAMENTO, RISTRUTTURAZIONE E MANUTENZIONE DI BENI IMMOBILI STRUMENTALI**

L'art. 54, comma 3, TUIR dispone che le **spese** relative l'ammmodernamento, la **ristrutturazione** e la **manutenzione** di beni **immobili** strumentali utilizzati **esclusivamente** per l'esercizio della professione, che **non** possono essere imputate ad incremento del costo del bene sono **deducibili** per cassa, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili.

L'eventuale **eccedenza** rispetto al *plafond* del 5% può essere dedotta in **quote costanti** nei **cinque** periodi d'imposta successivi.

La norma in esame sembrerebbe effettuare una **di-**  
**stinzione** tra spese di natura **incrementativa** e  
**non.**

## **SPESE DI NATURA INCREMENTATIVA**

Le spese incrementative sono quelle spese che **incidono** sugli elementi **strutturali** del bene, comportando un **aumento significativo** e tangibile alla **produttività** ed alla vita utile del bene stesso.

Tuttavia, come precedentemente evidenziato, **solo** per gli immobili acquisiti tra l'1.1.07 ed il 31.12.2009 è possibile computare in diminuzione

del reddito imponibile del professionista le relative quote di ammortamento.

Di conseguenza, solo le spese **incrementative** relative beni immobili acquisiti tra l'1.1.07 ed il 31.12.09 possono essere imputate ad **incremento** del costo dei beni (maggiori quote di ammortamento).

Alle spese di natura **incrementativa** relative immobili acquisiti, invece a partire dal 1.1.10 verranno quindi applicate le disposizioni dell'art. 54 TUIR relative le spese di **manutenzione ordinarie**.

## **SPESE ORDINARIE DI NATURA NON INCREMENTATIVA**

Le spese aventi carattere **ordinario**, sono quelle spese di **manutenzione** dirette a **mantenere** in **efficienza** gli immobili al fine di salvaguardarne la capacità e la produttività originaria, ponendo riparo a **guasti** ed a rotture (deducibili appunto nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili)

## **BENI MOBILI AD USO PROMISCOUO**

L'art. 54 c. 3 TUIR dispone che le spese relative l'acquisto di beni mobili adibiti **promiscuamente** all'esercizio della **professione** ed all'uso **personale** o familiare del avvocato **sono ammortizzabili** (o **deducibili** se il costo unitario non è superiore a 516,46 €) **nella misura del 50%**.



Nella **medesima** misura sono deducibili i **canoni** di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relative all'impiego di tali beni.

L'Iva relativa l'acquisto di beni utilizzati **promiscuamente è indetraibile** nella misura del **50%**.

## **BENI IMMOBILI AD USO PROMISCO**

Per i beni immobili ad uso promiscuo è necessario **verificare alternativamente** l'ipotesi in cui l'**immobile** sia acquisito **a titolo di proprietà** e l'ipotesi in cui l'**immobile** sia acquisito mediante un **contratto di locazione finanziaria**.

## IMMOBILE IN PROPRIETÀ

- **Acquisiti a decorrere dal 01.01.2010** è deducibile il **50% della rendita catastale** (non sono deducibili le quote di ammortamento);
- **Acquisiti dal 01.01.2007 al 31.12.2009** è deducibile il **50% della rendita catastale** (non sono deducibili le quote di ammortamento, in quanto l'immobile è ad uso promiscuo);
- **Acquisiti entro il 31.12.2006** è deducibile il **50% della rendita catastale** (non sono deducibili le quote di ammortamento).

## IMMOBILE ACQUISITO CON CONTRATTO

### DI LOCAZIONE FINANZIARIA

- **Stipulati a decorrere dal 01.01.2010** sono **in-deducibili** i relativi **canoni di leasing** ed anche la **rendita catastale**;
- **Stipulati dal 01.07.2009 al 31.12.2009** è **deducibile il 50% del canone di leasing** a condizione che la durata del contratto di leasing non sia inferiore a metà del periodo di ammortamento corrispondente ai coefficienti ministeriali indicati nel D.M. 31.12.1988, con un minimo di 8 ed un massimo di 15 anni;

- **Stipulati entro il 31.12.2006 è deducibile il 50% della rendita catastale** (non sono deducibili i relativi canoni di leasing).

Si evidenzia che nei casi sopraesposti la deduzione è ammessa a **condizione** che il professionista non disponga nel **medesimo** Comune, di un altro immobile adibito in via **esclusiva** all'esercizio dell'arte e della professione.

## RIEPILOGO IMMOBILI

<i><b>Fattispecie</b></i>	<i><b>Acquisto periodo</b></i> <i><b>1.1.2007 - 31.12.2009</b></i>
<p>Immobili ad uso esclusivo in proprietà</p> <p>Immobili ad uso esclusivo in leasing</p> <p>Immobili in proprietà ad uso <b>promiscuo</b></p> <p>Immobili in locazione ad uso <b>promiscuo</b></p> <p>Immobili in leasing ad uso <b>promiscuo</b></p>	<p>Deducibilità degli ammortamenti</p> <p style="padding-left: 40px;">Deducibilità canoni di leasing</p> <p style="padding-left: 40px;">Deducibilità 50% della rendita</p> <p style="padding-left: 40px;">Deducibilità 50% canone di locazione</p> <p style="padding-left: 40px;">Deducibilità 50% canone di leasing</p>

<b><i>Fattispecie</i></b>	<b><i>Acquisto dal 1.1.2010</i></b>
Immobili ad uso esclusivo in proprietà	Indeducibilità amm.ti - deducibilità rendita catastale
Immobili ad uso esclusivo in leasing	Indeducibilità canoni di leasing e rendita catastale
Immobili in proprietà ad uso promiscuo	Deducibilità 50% della rendita catastale
Immobili in locazione ad uso promiscuo	Deducibilità 50% canone di locazione
Immobili in leasing ad uso promiscuo	Indeducibilità canoni di leasing e rendita catastale

## **SPESE TELEFONICHE**

Le quote di **ammortamento**, i **canoni** di locazione anche finanziaria e di **noleggio**, le spese di impiego e di **manutenzione** relative apparecchiature terminali per i servizi di comunicazione elettronica sono deducibili nei limiti **dell'80%** del costo sostenuto.



Nelle spese in esame vi rientrano le spese relative all'acquisto e la gestione di telefoni **cellulari**, telefoni **fissi**, le spese sostenute per l'acquisto del **modem** ovvero del **router ADSL** ed anche dell'eventuale *software* specifico per il funzionamento (mentre i costi relativi al *personal computer* sono deducibili secondo i criteri ordinari).

Prudenzialmente si consiglia l'attivazione di un contratto ad “uso affari” per garantire la deducibilità pro quota dei costi relativi alle spese telefoniche.

## **DETRAZIONE IVA SPESE TELEFONI CELLULARI**

La detrazione dell'Iva relativa alle spese inerenti i telefoni **cellulari** è forfetariamente fissata nel limite del 50%

Mentre l'**Iva** relativa alle spese inerenti la **telefonia fissa** è **totalmente detraibile**.

## ESEMPIO

In data 10.11.2011, acquisto di un telefono cellulare di € 400,00 più Iva 21%.

Prezzo di acquisto	400,00
Iva non detraibile 50%	
$(400,00 * 21%) * 50%$	42,00

Ammontare **deducibile** in sede di dichiarazione dei redditi **(bene < 516 euro)**

$$(400,00 + 42,00) = 442,00 * 80\% = 353,60 \text{ €}$$

## **SPESE RELATIVE A PRESTAZIONI ALBERGHIERE E SOMMINISTRAZIONI DI ALIMENTI E BEVANDE**

L'art. 54 c. 5 TUIR prevede che le **spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande** siano **deducibili** nella misura del **75 %** del loro ammontare, **in ogni caso** per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Si ritiene che possano rientrare nella fattispecie in esame anche l'acquisto di **buoni pasto** che eventualmente l'avvocato sostiene per l'utilizzo personale nell'ambito della propria attività.

L'**Iva** relativa la **spese per alberghi e ristoranti** è **totalmente detraibile** se sussiste il requisito **dell'inerenza** del costo all'attività professionale svolta dal professionista.

## ESEMPIO

Compensi percepiti nell'anno	19.500,00
Spese per alberghi e ristoranti	2.000,00
Limite deducibile	
$(2.000,00 * 75\%) =$	1.500,00

*Limite del 2% dei compensi percepiti nel 2011*  
 $(19.500,00 * 2\%) =$  390,00

In Unico, pertanto, l'avvocato su 2.000 euro di costi sostenuti per vitto e alloggio può dedurre solo 390 euro

## **SPESE RELATIVE A PRESTAZIONI ALBERGHIERE E SOMMINISTRAZIONI DI ALIMENTI E BEVANDE ANTICIPATE DAL COMMITTENTE**

La Legge n. 248/2006 ha aggiunto un ulteriore periodo all'art. 54, comma 5, TUIR prevedendo che le **spese alberghiere** e di **somministrazione** di alimenti e bevande siano **integralmente** deducibili (non è applicabile né il limite del 75%, né quello del 2%) se **sostenute** dal **committente** per conto del professionista e da questi **addebitate** in fattura.

**L'integrale** deducibilità delle spese in oggetto opera tuttavia solo nel caso in cui:

- le stesse siano **sostenute** dal **committente** per conto del professionista;
- il **professionista riaddebiti** al committente in fattura, a titolo di rimborso spese, dette spese.

La circolare Agenzia Entrate del 04.08.2006 n. 28/E ha precisato i relativi adempimenti per l'operatività della norma in esame.



## **SPESE DI RAPPRESENTANZA**

Si considerano spese di rappresentanza le spese per **erogazioni** a titolo **gratuito** di **beni** e **servizi** effettuate con **finalità promozionali** o di pubbliche relazioni che vengono sostenute dal professionista in funzione **dell'obiettivo** di **generare** anche solo **potenzialmente benefici** economici per la propria attività (cfr. D.M. 19.11.2008).

L'elemento **principale** che distingue le spese di rappresentanza dalle spese di **pubblicità** è la **gratuità** ovvero la **manca**za di un **corrispettivo** o di uno specifico obbligo di dare o di fare a carico dei destinatari.

## **DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA**

L'art. 54, comma 5, TUIR dispone che le **spese di rappresentanza** sostenute dal professionista siano **deducibili** nei **limiti dell'1% dei compensi percepiti** nel periodo d'imposta.

## **ESEMPIO**

Compensi percepiti nell'anno	19.500,00
Spese rappresentanza	2.000,00

### **Quota massima deducibile in sede di Unico**

*Limite del 1% dei compensi percepiti nel 2011*

$$(19.500,00 * 1\%) = 195,00$$

## **IVA SU SPESE DI RAPPRESENTANZA**

In merito alle spese di rappresentanza l'art. 19 *bis*1, lett. h) DPR 633/1972 prevede espressamente che **l'Iva** relativa alle spese di rappresentanza **non** è **ammessa in detrazione** ad eccezione delle spese sostenute per l'acquisto **di beni** di costo **unitario non superiore** ad € 25,82.

## **ONERI SOSTENUTI PER LA PARTECIPAZIONE A CONVEGNI**

Le spese sostenute per la **partecipazione** a **convegni**, congressi o a **corsi** di aggiornamento **professionale**, incluse quelle di **viaggio** e **soggiorno**, sono **deducibili** nei limiti del 50% del loro ammontare.

Le spese **alberghiere** e di **ristorazione** sostenute per la **partecipazione** a **convegni** e congressi vanno previamente assunte nella misura del **75%** e sono ammesse in deduzione nella misura del **50%**.

Per le spese di **vitto** e **alloggio** sostenute per la partecipazione a convegni **non opera** il limite di deducibilità del 2% dei compensi (operante invece per le spese di vitto e alloggio ordinarie).

## **ESEMPIO**

Oneri per iscrizione convegni 2.000,00

***Quota massima deducibile in Unico***

$(2.000,00 * 50\%) =$  1.000,00

Spese di vitto relative convegno 300,00

***Limite massimo deducibile in Unico***

$(300,00 * 75\% * 50\%) =$  112,50

## **SPESE RELATIVE AD AUTOVETTURE**

L'art. 164 TUIR disciplina le spese relative ai mezzi di **trasporto** a motore utilizzati nell'esercizio di professioni.

Questo prevede che le **spese** e gli altri **componenti negativi** relativi ai mezzi di trasporto (*carburante, spese di manutenzione, assicurazione, tassa di proprietà, pedaggi autostradali, etc..*) siano **deducibili** nel **limite** del **40%** del loro importo.



Inoltre, in caso di acquisto, locazione finanziaria e noleggio è **limitata la rilevanza fiscale del costo dei veicoli.**

<b><i>Mezzi</i></b>	<b><i>Acquisto/Leasing</i></b>	<b><i>Noleggio</i></b>
Autovetture	18.075,99	3.615,20
Motocicli	4.131,66	774,69
Ciclomotori	2.065,83	413,17

## **ESEMPIO - AMMORTAMENTO (A)**

Acquisto nel 2011 di un'autovettura del costo di 40.000,00 €, ai fini del calcolo dell'ammortamento fiscale (con coefficiente pari al 25%), verranno considerati solo 18.075,99 €.

Amm.to "civile"

$$40.000,00 * 25\% = 10.000,00 \text{ €}$$

Amm.to "fiscale"

$$18.075,99 * 25\% = 4.519,99 * 40\% = \mathbf{1.807,59 \text{ €}}$$

## **ESEMPIO - AMMORTAMENTO (B)**

Acquisto nel 2011 di un'autovettura del costo di 11.500,00 € (inferiore al limite fiscale di 18.075,99)

Amm.to civile

$$11.500,00 * 25\% = 2.875,00 \text{ €}$$

Amm.to fiscalmente ammesso

$$2.875,00 * 40\% = \mathbf{1.150,00 \text{ €}}$$

## **LOCAZIONE FINANZIARIA**

Nel caso di **locazione finanziaria**, per determinare la parte di **costo deducibile** è necessario moltiplicare il canone di *leasing* per il rapporto tra:

$$\frac{\text{Costo fiscalmente rilevante}}{\text{Costo veicolo sostenuto dal concedente}}$$

Questo rappresenta l'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo fiscalmente rilevante dell'autovettura al quale applicare la percentuale di deducibilità del 40%.

## ESEMPIO - LEASING

Canoni sostenuti nel periodo d'imposta pari a 12.000,00 €, costo del veicolo sostenuto dal concedente 45.000,00 €. Quindi per calcolare la quota deducibile del canone si terrà conto del seguente rapporto:

$$12.000,00 * (18.075,99 / 45.000,00) = 4.820,00$$

$$4.820,00 * 40\% = \underline{\underline{\mathbf{1.920,00}}}$$

La deducibilità dei canoni di leasing è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di amm.to corrispondente al coefficiente tabellare.



## LIMITE NUMERICO

Limitatamente ai professionisti è previsto un limite numerico alla rilevanza fiscale dei veicoli:

- nel caso di esercizio della professione in **forma individuale**, le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili nel limite di **un solo veicolo**;
- nel caso di **esercizio** della professione in **forma associata**, la deducibilità è consentita soltanto per **un veicolo** per **ogni associato**.

## **IVA SU AUTOVETTURE E SCHEDA CARBURANTE**

L'Iva relativa l'acquisto e le spese per autovetture, autoveicoli, motocicli e ciclomotori è **detraibile** nella misura del **40%**.

L'avvocato per poter dedurre il costo del carburante deve obbligatoriamente **istituire** una **scheda carburante** legata all'autoveicolo. Questa rappresenta un documento sostitutivo della fattura che consente di detrarre l'Iva sull'acquisto del carburante e dedurre il costo in sede di dichiarazione dei redditi.



## Tabella di sintesi delle principali tipologie di oneri

<b>Tipologia di Spesa</b>	<b>Deducibilità</b>
Acquisto autovettura (nei limiti di una singola autovettura)	40% limite di 18.075,99 €
Acquisto motociclo (nei limiti di un singolo motociclo)	40% limite di 4.131,66 €
Acquisto ciclomotore (nei limiti di un singolo ciclomotore)	40% limite di 2.065,83 €
Noleggio o locazione autovettura (contratto annuo)	40% limite di 3.615,20 €

Noleggio o locazione motociclo (contratto annuo)	40% limite di 774,69 €
Noleggio o locazione ciclomotore (contratto annuo)	40% limite di 413,17 €
Spese relative alle autovetture (manutenzioni, schede carburante, ...)	40%
Spese telefoniche (fisso e mobile)	80%
Acquisto di beni strumentali inf. 516,46 €	100%
Spese per alberghi e ristoranti	75% - limite del 2% dei compensi

Spese di rappresentanza (ad esempio ristorazione)	75% - limite dell'1% dei compensi
Spese di partecipazione a convegni e corsi	50% (anche spese di viaggio e soggiorno)
Spese per personale dipendente	100%
Tipologia di Spesa	Deducibilità
Spese relative a beni ad uso promiscuo	50%
PC, stampanti e macchine d'ufficio e relativa assistenza tecnica	100%
Acquisto di testi e pubblicazioni professionali	100%
Acquisto di materiale cancelleria	100%

## **DIRITTI D'AUTORE**

### **APPROFONDIMENTI SU RIVISTE DI SETTORE**

L'art. 53 c. 2 TUIR prevede che nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo rientrino quelli derivanti *“dall'utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, ... se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali”*.

Un tipico esempio di proventi che rientrano in questa tipologia reddituale (utilizzo del diritto d'autore) è rappresentato dai corrispettivi percepiti per la pubblicazione di articoli di approfondimento su riviste.

L'art. 54 c.8 TUIR prevede che i tali redditi siano costituiti dall'ammontare dei proventi percepiti nel periodo d'imposta ridotto del 25% a titolo di deduzione forfettaria delle spese, ovvero del 40% se i relativi compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni.

Detti redditi saranno indicati nel modello Unico Persone Fisiche, nel Quadro L - Sezione III/Altri redditi di lavoro autonomo anziché nel Quadro RE – Lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni.

**IRAP**  
**PRESUPPOSTI E**  
**CONCETTO DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE**  
**(CENNI)**

L'**IRAP** (**Imposta Regionale sulle Attività produttive**) si applica sul **valore della produzione netta** derivante dall'**attività esercitata** nel territorio dello Stato (D.Lgs. 15.12.97, n. 446).

L'art. 3 del D.Lsg. 446/1997 prevede che rientrino fra i soggetti passivi dell'Imposta le **persone fisiche** esercenti professioni.

Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività **autonomamente organizzata** diretta:

- alla **produzione** o allo **scambio** di **beni**;
- ovvero alla prestazione di servizi.



Sin dal 2004 (anno della prima sentenza della Suprema Corte 05.11.2004 n. 21203) è stato dibattuto in dottrina ed in giurisprudenza, il tema dell'assoggettamento ad Irap dei cosiddetti "*piccoli professionisti*" in relazione alla presenza, nell'ambito dell'attività svolta da questi soggetti, di **un'autonomia organizzazione**.

Con l'ordinanza del 24.06.2010 n. 15249 e le sentenze 13.10.2010 n. 21122, 21123, 21124, la Suprema Corte ha ammesso l'**esclusione da Irap** dei piccoli imprenditori e professionisti che svolgono la propria **attività senza l'ausilio** di un'**autonoma organizzazione**.

Risulta quindi necessario definire quando sussista un'attività autonomamente organizzata.

## **AUTONOMA ORGANIZZAZIONE**

In linea generale, si è in presenza di un'attività **autonomamente organizzata** quando il professionista:

- **si avvale**, in modo **non occasionale**, di **lavoro altrui**.
- **impiega beni** strumentali **eccedenti** il **minimo** indispensabile oppure

In altri termini, il professionista, la cui attività risulti **caratterizzata** da un'organizzazione dotata anche di un minimo di **autonomia** che potenzi ed **accresca** la “capacità produttiva” del professionista stesso, è soggetto passivo IRAP.

Il professionista, di contro, **non** rientra nel novero dei soggetti passivi IRAP se:

- opera all'interno di strutture professionali **organizzate** e gestite da **terzi** e non possiede una propria organizzazione;

ovvero

- è privo di **dipendenti** o collaboratori **stabili** ed utilizza beni strumentali **limitati**.

Nel seguito verranno analizzati alcuni elementi **sin-**  
**tomatici** della presenza di una **autonoma** organiz-  
zazione.

## **1. PERSONALE DIPENDENTE E COLLABORATORI**

La presenza di **lavoratori dipendenti**, o di uno o più prestatori occasionali possono indicare la presenza di un'autonoma organizzazione (cfr. sentenza della Corte di Cassazione 16.04.2007 n. 8971).

Tuttavia risulta necessario analizzare, sulla base delle pronunce giurisprudenziali, le **diverse** situazioni configurabili.

*Utilizzo di un unico dipendente (IRAP sì)*

In **qualsiasi** caso l'impiego di personale **dipendente**, anche nella misura minima di **una** risorsa, configura il presupposto **dell'autonoma** organizzazione (IRAP sì).

È il caso di un avvocato che nell'esercizio della propria attività si avvale di un solo dipendente (segretaria) a tempo parziale (sentenza 23.06.2009 n. 14693 Corte di Cassazione).



*Affidamento di lavori ad altri professionisti (IRAP sì)*

Nell'ipotesi in cui il professionista:

- si avvalga di **altri** professionisti che **coordina**, attribuendo loro lo svolgimento di lavori per suo conto;
- affidi loro in modo **non** occasionale le incombenze tipiche dell'attività professionale, normalmente svolte all'interno dello studio;

si configura un'autonoma organizzazione (IRAP sì).



*Compensi corrisposti a terzi per prestazioni occasionali (IRAP no)*

Risulta, invece, **non** soggetto ad IRAP il professionista che eroghi compensi a terzi a fronte di prestazioni **occasional**i e marginali (IRAP no).

## *Tirocinio formativo (IRAP no)*

L'Agenzia delle Entrate (circolare 13.06.2008 n. 45) ha considerato **irrilevante** ai fini della configurabilità dell'autonoma organizzazione lo svolgimento presso il professionista di un tirocinio formativo, in quanto lo stesso è **funzionale** alle esigenze **formative** del tirocinante (IRAP no).

## **2. BENI STRUMENTALI ECCEDENTI LE NECESSITÀ MINIME**

Ai fini della verifica dell'esistenza di un'autonoma organizzazione, rileva, inoltre, la **disponibilità** di beni strumentali **eccedenti**, per quantità e valore, il minimo **indispensabile** per lo svolgimento dell'attività, anche quando questi beni non vengano acquisiti direttamente, ma siano forniti da terzi.

La dotazione **minima** di mezzi materiali è intesa come impiego di tutte le attrezzature **indispensabili** per lo svolgimento dell'attività.

Ad esempio, per un avvocato la dotazione minima può consistere in: locali, **mobili** per l'ufficio, **telefono**, personal **computer**, banca **dati**, **automezzo**.

## **BASE IMPONIBILE IRAP**

Per gli esercenti professioni il **valore della produzione netta** è determinata come **differenza** tra l'ammontare dei **compensi percepiti** e l'ammontare dei **costi sostenuti** inerenti all'attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali ed immateriali, **esclusi** gli **interessi passivi** e le **spese per il personale dipendente**.

I ricavi ed i costi (eccetto oneri finanziari e costo del lavoro) rilevano nella stessa misura prevista per l'IRPEF.

## **CALCOLO DELL'IMPOSTA**

L'imposta si applica al valore della produzione netta, al netto delle eventuali deduzioni previste (contributi assistenziali, deduzione forfettaria, cuneo fiscale etc.), ripartita per la parte attribuibile a ciascuna regione.

## **ALIQUOTA IRAP**

L'aliquota è determinata nella misura del 3,90%.

Le singole Regioni hanno la possibilità di variare la stessa entro il limite del 0,92%.



**IVA**

**ADEMPIMENTI OBBLIGATORI (CENNI)**

L'**Iva (Imposta sul Valore Aggiunto)** si applica sulle **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** effettuate nel **territorio dello Stato** nell'esercizio di **imprese o arti e professioni** e sulle importazioni da chiunque effettuate (art. 1 DPR 633/1972).

I tre presupposti impositivi dell'Iva sono:

- **presupposto soggettivo**, ovvero il soggetto che effettua l'operazione rilevante ai fini Iva deve agire nell'esercizio di impresa (art. 4 DPR 633/1972) o arti e professioni (art. 5 DPR 633/1972);
- **presupposto oggettivo**, l'oggetto dell'operazione al quale l'Iva viene applicata deve riguardare cessioni di beni (art. 2 DPR 633/1972) e prestazioni di servizi (art. 3 DPR 633/1972);

- **presupposto territoriale**, le operazioni rilevanti ai fini Iva devono essere poste in essere nel territorio dello Stato così come definito dall'art. 7 DPR 633/1972.

L'avvocato che effettua una consulenza professionale ad un proprio assistito pone in essere un'**operazione rilevante ai fini Iva**, in quanto tutti e tre i presupposti sopraenunciati sono soddisfatti.

## **PRIMI ADEMPIMENTI: DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ**

Il professionista, che intenda intraprendere l'esercizio dell'attività, deve presentare entro 30 giorni dall'avvio all'Ufficio Entrate territorialmente competente una dichiarazione di inizio attività, compilata su un apposito modello (*comunicazione AA9/10*). L'Agenzia Entrate attribuirà, contestualmente alla presentazione della modulistica, un numero di partita Iva che dovrà essere utilizzato dal professionista nell'esercizio della propria attività.

Nella dichiarazione di inizio attività i professionisti, che ritengano di soddisfare i requisiti richiesti per l'applicazione di un regime semplificato, devono esercitare l'espressa opzione (ad es. nel caso di opzione per l'applicazione del **regime dei minimi** o delle **nuove iniziative di lavoro autonomo**).

## **EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI**

L'avvocato, nell'esercizio della propria attività, effettua operazioni che ai fini Iva, si configurano come prestazioni di servizi (art. 3 DPR 633/1972). Ai sensi dell'art. 6 DPR 633/72, le prestazioni di servizio si considerano effettuate **all'atto di pagamento del corrispettivo**, è in questo momento che:

- l'operazione si considera effettuata ai fini Iva e quindi
- l'imposta diviene esigibile (ovvero deve essere versata all'Erario).

Ai sensi dell'art. 21 DPR 633/72, per ciascuna prestazione effettuata, il professionista deve **emettere fattura**.

La fattura è **datata** e **numerata** in ordine progressivo per anno solare e **contiene**: i **dati** identificativi e la partita Iva del **committente** e del prestatore del servizio, la **natura**, qualità e quantità dei **servizi** formanti oggetto dell'operazione, i **corrispettivi** e gli altri dati **necessari** per la determinazione della base imponibile, **l'aliquota** Iva applicabile all'operazione e **l'ammontare** dell'Imposta corrispondente.



Si rammenta che per le operazioni poste in essere a partire dal **17 settembre 2011** si applica l'aliquota Iva del **21%** (anziché del 20%).

## **REGISTRAZIONE DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE**

Le fatture **emesse** e **ricevute** nell'esercizio della professione devono essere **annotate** nei relativi registri Iva delle fatture emesse e nelle fatture di acquisto.

Per quanto attiene la tenuta delle scritture contabili del professionista si rimanda a quanto precedentemente illustrato ed alle slide successive sui regimi speciali/agevolati.

## **REGISTRO IVA ACQUISTI**

Nel **registro degli acquisti** vanno registrate le fatture e le bollette doganali relative ai beni ed ai servizi acquistati o importati nell'esercizio della professione (art. 25 DPR 633/72), comprese le autofatture di cui all'art. 17 DPR 633/72.

Gli elementi da indicare nel registro Iva acquisti sono:

- la data della fattura o bolletta;
- il numero progressivo ad essa attribuito;

- la ditta, denominazione o ragione sociale (ovvero il nome e cognome) del cedente del bene o del prestatore del servizio;
- l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota.

Per le fatture relative alle **operazioni non imponibili** o **esenti** devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il **titolo di inapplicabilità di essa e la relativa norma** (art. 25 DPR 633/72).

Le fatture di acquisto **devono essere registrate anteriormente** alla liquidazione periodica ovvero alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta (art. 25 DPR 633/72).

Il **diritto** alla detrazione **può** essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al **secondo** anno **successivo** a quello in cui il **diritto** stesso è **sorto** (coincidente con il momento in cui l'IVA diviene esigibile) art. 19 DPR 633/72.

Nell'ipotesi di un **acquisto** effettuato nel **2011**, la **registrazione** del relativo documento e il contestuale esercizio della **detrazione** d'imposta potrà avvenire entro il 30.9.14 (termine per la presentazione della dichiarazione Iva annuale 2013).

## **REGISTRO IVA VENDITE**

Nel registro delle **fatture emesse** occorre annotare le fatture emesse (art. 23 DPR 633/72), comprese le autofatture di cui all'art. 17 DPR 633/72:

- nell'ordine della loro numerazione;
- con riferimento alla data della loro emissione.

L'annotazione nel registro, generalmente, deve avvenire entro **15 giorni dalla data di emissione**.

Per ciascuna fattura **devono essere indicati** (art. 23 DPR 633/72):

- il numero progressivo e la data di emissione;
- l'ammontare imponibile dell'operazione e quello dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata;
- la ditta, denominazione o ragione sociale (ovvero nome e cognome) del cessionario del bene o del committente del servizio, nelle ipotesi di autofatturazione (art. 17 DPR 633/72), del cedente o del prestatore.



## *Cenni sulla modalità di tenuta dei Registri Iva*

Tutti i registri obbligatori ai fini Iva, prima della messa in uso devono essere numerati progressivamente (art. 39 DPR 633/1972). I registri Iva devono essere tenuti secondo le norme di una **ordinata contabilità**, così come previsto nella disciplina delle imposte sui redditi (art. 22 DPR 600/1973) e nella normativa civilistica (art. 2219 C.c.) ovvero **senza** spazi in bianco, interlinee, trasporti in margine, abrasioni, cancellature o correzioni che non consentano la leggibilità del dato o della parola cancellati.



## *Luogo di tenuta e conservazione*

Il **professionista deve dichiarare all'Ufficio delle Entrate**, all'atto della comunicazione di inizio attività, **il luogo di conservazione e tenuta dei registri e delle scritture** al fine di permettere agli organi dell'Amministrazione di effettuare gli opportuni controlli.

Se nel corso dell'esercizio dell'attività vi sono delle **variazioni** del luogo della tenuta delle scritture contabili, queste devono essere **comunicate entro 30** giorni all'Agenzia delle Entrate.

## LIQUIDAZIONI E VERSAMENTI

La **liquidazione** è la modalità con cui **periodicamente** il professionista rileva la **propria** posizione ai fini Iva con riferimento alle operazioni attive e passive effettuate.

Il contribuente ogni mese o ogni trimestre (in relazione alla propria periodicità di versamento) deve **determinare** la differenza tra l'ammontare dell'**Iva a credito** (indicativamente corrispondente all'imposta sugli acquisti detraibile) e dell'**Iva a debito** (ovvero l'imposta sulle prestazioni di servizio effettuate).

Se dalla differenza emerge una **posizione a debito**, il contribuente procederà ad effettuare il **versamento dell'Iva**.

Se viceversa emerge una **posizione di credito**, il contribuente deve riportare il **credito** stesso **in detrazione** per nella liquidazione successiva.

Inoltre, indipendentemente dalla periodicità di versamento dell'Iva, **entro il 27 dicembre di ogni anno** è prevista una **liquidazione d'imposta aggiuntiva definita d'acconto** per determinare in via **anticipata** rispetto l'ordinaria scadenza, la posizione Iva relativa al mese di **dicembre** per i soggetti aventi periodicità mensile, ovvero **dell'ultimo trimestre** per i soggetti aventi periodicità trimestrale.

## PERIODICITÀ DI LIQUIDAZIONE

Il D.L. 70/2011 ha modificato i limiti per **l'applicazione della contabilità semplificata** previsti dall'art. 18 DPR 600/197.

La Legge di Stabilità 2012 (L. 12.11.2011 n. 183) ha esteso detti **limiti anche alla liquidazione trimestrale dell'Iva**. Potranno, pertanto, avvalersi della **liquidazione trimestrale**, in luogo di quella mensile, i soggetti con ricavi inferiori a:

- 400.000,00 € per la **prestazione di servizi**;
- 700.000,00 € per le **altre attività**.

Le liquidazioni **mensili** sono effettuate entro il giorno **16** del mese **successivo** al quale le operazioni si riferiscono.

Es. la liquidazione del mese di ottobre deve essere effettuata entro il giorno 16 del mese di novembre.

Le liquidazioni **trimestrali** sono effettuate entro il giorno 16 del **secondo** mese successivo al **trimestre** di riferimento (in tale ipotesi, il saldo da versare è maggiorato dell'1% a titolo di interessi).

Es. la liquidazione Iva relativa il I trimestre deve essere effettuata entro il 16 maggio.



## **COMUNICAZIONE DATI IVA**

Il professionista deve presentare **entro il mese di febbraio**, la **Comunicazione annuale Dati Iva** nella quale vengono rilevati **sinteticamente** i dati relativi alle operazioni poste in essere nell'anno solare precedente.

## **DICHIARAZIONE IVA ANNUALE**

Inoltre, sempre in riferimento a ciascun anno solare, il professionista deve presentare la **Dichiarazione Iva Annuale** che ha la funzione di evidenziare la posizione Iva complessiva del soggetto passivo Iva.

La dichiarazione deve esser presentata entro il 30 settembre di ogni anno all'interno del modello Unico o, se si tratta di dichiarazione presentata in via autonoma, la trasmissione è consentita a partire dal 1° febbraio dell'anno successivo cui si riferisce la dichiarazione.

## **OPERAZIONI IVA EFFETTUATE CON SOGGETTI UE**

Nell'esercizio della propria attività, non è inusuale che il professionista intrecci relazioni con **soggetti residenti al di fuori** del territorio **nazionale**.

È il caso ad esempio di un avvocato che, nell'assistere un proprio cliente per una **controversia in Francia, richieda** una consulenza ad un collega francese o di un avvocato che **effettui** una prestazione a favore di un soggetto non residente.

Risulterà, in tale ipotesi, necessario ai fini Iva determinare **dove** la prestazione di servizio è **territorialmente rilevante**.

Dal 1° gennaio 2010 è in vigore la nuova disciplina della territorialità ai fini Iva delle prestazioni di servizio (D.Lgs. 11.02.2010 n. 18).

Due sono le regole generali valide:

- nei **rapporti tra soggetti Iva**, i servizi sono territorialmente rilevanti nello Stato in cui è stabilito il **committente**;
- nei **rapporti tra soggetti Iva e soggetti privati**, i servizi sono territorialmente rilevanti nello Stato in cui è stabilito il **prestatore**.

Si possono quindi configurare differenti trattamenti fiscali a seconda che l'avvocato:

- **riceva** una prestazione da parte di un professionista/società residente all'**estero**;
- **fornisca** una prestazione a favore di un soggetto in esercizio di attività **commerciale** residente in uno stato **estero**;
- **fornisca** una prestazione a favore di un **privato** residente all'estero.

Avremo quindi che i servizi di consulenza ed assistenza tecnica o legale **resi da professionisti comunitari ad avvocati italiani** si considerano ivi effettuati, in relazione alla sopra enunciata regola per cui rileva il Paese del **committente** (art. 7 *ter* DPR 633/1972).

Il professionista residente dovrà, pertanto, rendere imponibile in Italia l'operazione effettuata attraverso l'applicazione del cosiddetto meccanismo del *reverse charge* (art. 17 DPR 633/197).

Il meccanismo del *reverse charge* implica che il professionista, in quanto debitore d'imposta, debba emettere autofattura addebitando l'Iva nazionale.

L'autofattura emessa ai sensi dell'art. 21 DPR 633/72, dovrà essere registrata e nel Registro Iva vendite e nel Registro Iva acquisti, garantendo in questo modo la **piena neutralità dell'operazione**.

Il meccanismo del *reverse charge* si applica sia nel caso di prestatore residente in un **paese comunitario** sia nel caso di prestatore residente in un **paese extra Ue**.



Nell'ipotesi, invece, in cui l'avvocato **italiano fornisca** una consulenza a favore di una società residente in uno stato **estero**, questi sarà tenuto ad emettere fattura **senza applicazione** dell'Iva, ai sensi dell'art. 7 ter DPR 633/72.

Infine, nel caso in cui **l'avvocato** italiano **fornisca** un servizio ad un **privato** residente **all'estero** (Unione Europea), il professionista sarà tenuto ad emettere fattura **con IVA** (aliquota 21%)

## MODELLI INTRASTAT

L'obbligo della presentazione dei Modelli di comunicazione Intrastat riguarda le **prestazioni di servizi rese e ricevute**, nei rapporti tra **soggetti passivi** stabiliti in Stati membri dell'**Unione Europea** per le quali sia dovuta **l'imposta** con il meccanismo del **reverse charge obbligatorio** nello Stato in cui è stabilito il **committente**.

L'art. 50 c. 6 D.L. 30.8.93 n. 331 impone infatti ai soggetti passivi IVA che hanno ceduto o acquistato beni comunitari, **nonché** ai soggetti che hanno **effettuato o ricevuto servizi intracomunitari**, di compilare e presentare i modelli INTRASTAT.

## **MODELLO INTRA 1**

Intra 1	Frontespizio cessioni e servizi resi
Intra 1 bis	Cessioni di beni
Intra 1 ter	Rettifiche alle cessioni di beni
Intra 1 quater	Prestazioni di servizi resi
Intra 1 quinquies	Rettifiche alle prestazioni di servizi

## **MODELLO INTRA 2**

Intra 2	Frontespizio acquisti e servizi ricevuti
Intra 2 bis	Acquisti di beni
Intra 2 ter	Rettifiche acquisti di beni
Intra 2 quater	Prestazioni di servizi ricevuti
Intra 2 quinquies	Rettifiche alle prestazioni di servizi

## **ESEMPIO. PRESTAZIONE DI SERVIZIO FORNITA**

Un **avvocato** italiano **effettua** una prestazione di servizio ad una società residente in **Spagna**. L'operazione è rilevante ai fini Iva nel paese del committente (**Spagna**). L'avvocato italiano emette quindi una fattura **senza** addebito **dell'Iva** in quanto è il committente spagnolo tenuto ad applicare l'Iva attraverso il meccanismo del *reverse charge*.

L'avvocato italiano presenta il modello **Intra 1 quarter** relativo le prestazioni di servizi **rese** nei confronti di soggetti passivi UE.

## **ESEMPIO. PRESTAZIONE DI SERVIZIO RICEVUTA**

Un avvocato italiano **riceve** una prestazione di servizio da un soggetto passivo stabilito in **Francia**. L'operazione è rilevante ai fini Iva in Italia. L'avvocato italiano, in quanto “debitore” d'imposta, procederà ad applicare l'Iva sulla fattura ricevuta mediante il meccanismo del *reverse charge*. In ogni caso l'avvocato non versa alcunché a titolo di IVA.

La prestazione di servizio ricevuta dall'avvocato dovrà essere annotata nel modello **Intra 2 quater** relativo ai servizi **ricevuti**.

**REGIMI FISCALI ADOTTABILI\***  
**DALL'AVVOCATO A PARTIRE DAL**  
**1.01.2012**

**\* in attesa di chiarimenti ministeriali**



REGIME DEI NUOVI MINIMI (art. 27 DL 98/2011)

\*REGIME DELLE NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE  
(art. 13 L. 388/2000)

\*\*REGIME DEGLI “EX MINIMI” (art. 27 co. 3 DL 98/2011)

REGIME SEMPLIFICATO (art. 18 DPR 600/73)

REGIME ORDINARIO

- \* VIGENTE NEL 2012 ?
- \*\* IN ATTESA DI CHIARIMENTO MINISTERIALE PER L'AMBITO DI APPLICAZIONE

**REGIME DEI NUOVI MINIMI NOVITA' DEL DL**  
**98/2011**

- 1) ACCESSO AL REGIME PER LE ATTIVITA' INIZIATE A PARTIRE DAL 01.01.2008
- 2) DURATA LIMITATA: 5 ANNI O FINO AL COMPIIMENTO DEI 35 ANNI
- 3) REQUISITO DELLA NOVITA':
  - non avere esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività alcuna attività artistica professionale o d'impresa anche in forma associata o familiare;
  - l'attività non deve costituire in nessun modo mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo: **AD ESCLUSIONE DEI PERIODI DI TIROCINIO OBBLIGATORIO.**
- 4) IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL 5%

**REGIME DEI NUOVI MINIMI PER L'AVVOCATO**  
**REQUISITI IN VIGORE**

- 1) NO COMPENSI RAGGUAGLIATI AD ANNO > 30.000 EURO
- 2) NO CESSIONI EXPORT
- 3) NO SPESE PER DIPENDENTI  
/COCOPRO/EROGAZIONE DI UTILI AGLI ASSOCIATI PER APPORTO DI SOLO LAVORO
- 4) NO ACQUISTI BENI STRUMENTALI NEI TRE ANNI PRECEDENTI AL NETTO DELL'IVA SUPERIORI AI 15.000 EURO (ANCHE TRAMITE AFFITTO E LOCAZIONE E CONTRATTI SIMILI)
- 5) NO PARTECIPAZIONI IN SOCIETA' DI PERSONE O ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI O SRL TRASPARENTI
- 6) NO PERSONE FISICHE NON RESIDENTI

# **CARATTERISTICHE PRINCIPALI DEL REGIME**

- 1) IVA: NON SI ADDEBITA E NON SI DETRAE (*eccezione per acquisti intracomunitari*)
- 2) STUDI DI SETTORE E PARAMETRI: ESCLUSI
- 3) IRAP: ESCLUSA
- 4) IRPER E ADDIZIONALI: ESCLUSE -IMPOSTA SOSTITUTIVA 5%
- 5) OBBLIGHI CONTABILI: semplificati - obbligo di numerazione e conservazione fatture
- 6) RITENUTA D'ACCONTO: APPLICATA – ALIQUOTA 20%

## Esempio 1

P.Iva aperta nel 2007, indipendentemente dal regime adottato non si può accedere al regime dei nuovi minimi: in quanto la norma preclude l'accesso alle attività iniziate anteriormente al 01.01.2008.

## Esempio 2

Neo laureato di 24 anni, prima era solo studente, apre la P.IVA nel 2010 può accedere al regime dei nuovi minimi e rimanervi, se mantiene i requisiti, fino al 2022, fino al compimento del 35esimo anno.



### Esempio 3

Avvocato abilitato, dipendente in studio legale, apre la P.IVA nel 2009 come minimo, e continua a lavorare presso lo stesso studio, anche se possiede i requisiti dei vecchi minimi non rispetta il requisito della novità quindi non può accedere al regime dei nuovi minimi.

### Esempio 4

Avvocato abilitato che apre la P.IVA nel 2009 come forfettino. Rispetta i requisiti dei vecchi minimi, può quindi entrare dal 1.01.2012 nel regime dei nuovi minimi e restarvi per altri 2 anni, fino al 2013, o oltre tale data con il limite dei 35 anni di età.

## Esempio 5

Avvocato abilitato che faceva parte di uno studio associato. Nel 2011 esce dallo studio associato e apre la P.IVA dal 2012.

Non può accedere né al regime dei nuovi minimi, né a quello del forfettino, in quanto nei 3 anni precedenti l'apertura della P.Iva ha svolto attività professionale.

## Esempio 6

Praticante di studio legale con contratto di collaborazione con lo studio, si abilita e apre la P.IVA, può accedere sia al regime dei nuovi minimi che a quello dei forfettini, in quanto lo svolgimento della pratica obbligatoria anche oltre il termine obbligatorio per legge non preclude l'accesso ai suddetti regimi in quanto la pratica non è considerata "mera prosecuzione" di altra attività precedentemente svolta.

**Regime nuove iniziative produttive art. 13**  
**L.388/2000 “FORFETTINI”**

1)REGIME IN VIGORE DAL 2001

2)DURATA LIMITATA: SOLO PER I PRIMI 3 ANNI  
DI ATTIVITA'

3)REQUISITO DELLA NOVITA':

- non avere esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività alcuna attività artistica, professionale o d'impresa anche in forma associata o familiare;
- l'attività non deve costituire in nessun modo mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo: **AD ESCLUSIONE DEI PERIODI DI TIROCINIO OBBLIGATORIO.**

4) IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL 10%

**REGIME DEI FORFETTINI**  
**REQUISITI IN VIGORE**

- 1) NO COMPENSI > 30.987,41 EURO
- 2) QUALIFICA DI SOCIO: DA VERIFICARE CASO PER CASO LA POSSIBILITA' DI FRUIRE DEL CITATO REGIME.

## **CARATTERISTICHE PRINCIPALI DEL REGIME**

- 1) IVA: ASSOGGETTAMENTO CON ADEMPIMENTO ANNUALE
- 2) STUDI DI SETTORE E PARAMETRI: NON ESCLUSI
- 3) IRAP: NON ESCLUSA
- 4) IRPER E ADDIZIONALI: ESCLUSE -IMPOSTA SOSTITUTIVA 10%
- 5) OBBLIGHI CONTABILI: semplificati - obbligo di numerazione e conservazione fatture
- 6) RITENUTA D'ACCONTO: ESCLUSA



## Regime degli “ex minimi”

Caratteristiche principali:

- permangono tutti i requisiti per accedere al regime dei vecchi minimi legge finanziaria 2008: es. limite 30.000 Euro di compensi, no spese per lavoro dipendente ecc, no beni strumentali > di 15.000 Euro nel triennio precedente (triennio mobile)...
- durata: nessun limite temporale
- imposte sul reddito: Irpef e addizionali, **non più l'imposta sostitutiva del 20%**
- irap: esclusa
- iva: si con adempimento annuale, come per il regi-

me del forfettino

- studi di settore, parametri: non esclusi
- ritenuta d'acconto: si applica
- adempimenti contabili: semplificati- obbligo di numerazione e conservazione fatture

## **Regime semplificato**

Caratteristiche principali:

- durata: nessun limite temporale
- imposte sul reddito: Irpef e addizionali
- irap: non esclusa
- iva: si con adempimento trimestrali se il volume d'affari è < a 400.000 Euro
- studi di settore, parametri: non esclusi
- ritenuta d'acconto: si applica

## **Regime ordinario**

Caratteristiche principali:

- sempre utilizzabile per opzione.
- durata: nessun limite temporale
- imposte sul reddito: Irpef e addizionali
- irap: non esclusa
- iva: si con adempimento mensili se il volume d'affari è > a 400.000 euro
- studi di settore, parametri: non esclusi
- ritenuta d'acconto: si applica