



**MASTER**  
2021-2022

---

**IL REDDITO DEI PROFESSIONISTI  
E DEI FORFETTARI NELLE  
DICHIARAZIONI 2021:  
CASI E SOLUZIONI**

FORMULA SEMPRE AGGIORNATI

---

# MASTER 2021-2022

## Affidabile, flessibile, continua: la formazione che merita credito.

**Da professionisti per professionisti:** un percorso di aggiornamento tributario su adempimenti e attività di studio e di approfondimento su temi professionali.

**Da giugno 2021 a maggio 2022**

## OFFERTA ADVANCE

Valida per le iscrizioni entro il **9/8/2021**

### **FORMULA SEMPRE AGGIORNATI**

**Da luglio a ottobre 2021** rimani costantemente aggiornato su temi e adempimenti dello studio:

- 6 dirette web di 2 ore ciascuno, disponibili in sessioni multiple;
- maturano crediti formativi (fino a 14);
- possibilità di interagire con i relatori e porre quesiti.

### **QUOTE AGEVOLATE**

Risparmia **fino a € 330** rispetto alle quote standard e con tutti i **servizi elencati compresi**.

### **PIÙ SIETE, MENO PAGATE**

A partire **dal 2° partecipante** è previsto un ulteriore **sconto del 20%** sulle quote indicate in offerta.

**INOLTRE:** a **prezzo scontato** sarà possibile integrare con il modulo **E-learning Revisione Enti Locali** (10 ore)

## SCEGLI COME PARTECIPARE

**IN AULA** oppure **DIRETTA WEB**

IL REDDITO DEI PROFESSIONISTI E DEI  
FORFETTARI NELLE DICHIARAZIONI 2021:  
CASI E SOLUZIONI

EUTEKNEFORMAZIONE



EUTEKNE S.p.A.  
Via San Pio V, 27 - 10125 Torino  
telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04  
e-mail [formazione@eutekne.it](mailto:formazione@eutekne.it)  
[www.eutekneformazione.it](http://www.eutekneformazione.it)

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.  
Codice Fiscale, Partita I.V.A. e Registro Imprese di Torino 05546030015

*La presente edizione è stata chiusa in redazione il 5 luglio 2021.*

*I presenti materiali sono a cura dei relatori del Master e costituiscono esclusivamente documentazione di supporto alle relazioni. Non hanno, pertanto, alcuna pretesa di esaustività bibliografica e non esprimono le posizioni del Gruppo di Studio Eutekne sulle materie trattate.*

# INDICE

## **CONTRIBUTI DI APPROFONDIMENTO**

- |   |   |    |
|---|---|----|
| 1 | DEDUZIONE E DETRAZIONE DELLE SPESE AUTO PER I PROFESSIONISTI<br>A cura di <b>Norberto Villa</b> | 4  |
| 2 | LA TASSAZIONE DELLE ATTIVITÀ PROFESSIONALI<br>A cura di <b>Norberto Villa</b>                   | 16 |

## **TAVOLE RIASSUNTIVE**

- |   |  |    |
|---|--|----|
| 1 | IL REDDITO DEI PROFESSIONISTI E DEI FORFETTARI<br>NELLE DICHIARAZIONI 2021: CASI E SOLUZIONI | 28 |
|---|--|----|

# DEDUZIONE E DETRAZIONE DELLE SPESE AUTO PER I PROFESSIONISTI

A cura di **Norberto Villa**

|    |  |    |
|----|--|----|
| 1  | L'ART. 164 DEL TUIR  | 5  |
| 2  | LA DEDUCIBILITÀ AL 100%  | 5  |
| 3  | MEZZI DI TRASPORTO NON COMPRESI NELLE REGOLE<br>DELL'ART. 164 DEL TUIR | 6  |
| 4  | LA DEDUCIBILITÀ AL 20%   | 7  |
| 5  | LA DEDUCIBILITÀ AL 70% (LE AUTO CONCESSE IN USO PROMISCUO)             | 8  |
| 6  | CESSIONE (E SIMILI) DEL MEZZO DI TRASPORTO                             | 9  |
| 7  | IL NUMERO DELLE AUTO DEI PROFESSIONISTI                                | 10 |
| 8  | I RIMBORSI CHILOMETRICI  | 12 |
| 9  | LA DISCIPLINA IRAP E IVA   | 14 |
| 10 | CONCLUSIONI  | 15 |

## 1 L'ART. 164 DEL TUIR

L'art. 164 del Tuir individua i limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni. A tal fine, il comma 1 distingue in **tre categorie** i mezzi di trasporto:

- la prima individuata dalla lett. a) per cui è prevista l'integrale deduzione delle spese;
- la seconda individuata dalla lett. b) per cui è prevista una deduzione parziale delle spese nella misura del 20%<sup>1</sup> ed anche dei limiti, superati i quali il costo di acquisto, i canoni leasing o le spese di noleggio divengono integralmente non deducibili;
- la terza individuata dalla lett. b-bis) per cui è prevista una deduzione delle spese nella misura del 70%.

Occorre subito notare che:

- la norma non individua il trattamento ai fini delle imposte dirette delle spese relative ai mezzi di trasporto, bensì le **limitazioni alla deducibilità** dei componenti negativi relativi gli stessi. Pertanto le spese che si riferiscono a mezzi di trasporto non richiamati dall'art. 164 non subiscono le limitazioni ivi previste<sup>2</sup>;
- le regole sono dettate sia con riferimento al reddito d'impresa che di lavoro autonomo, per quest'ultimo però è espressamente prevista una specificità, disponendosi una **limitazione numerica ai mezzi di trasporto** che una deducibilità.

## 2 LA DEDUCIBILITÀ AL 100%

Ai sensi dell'art. 164 comma 1 lett. a), la deducibilità integrale dei mezzi di trasporto a motore è consentita per quelli *“destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa”* e per i veicoli ad uso pubblico.

La prassi ha sempre correlato la strumentalità non tanto alla necessità del mezzo per l'esercizio dell'attività quanto al fatto che lo stesso risulti oggetto dell'attività stessa: sono strumentali solo i *“veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata”*<sup>3</sup>. Tale rigida interpretazione **non rende possibile ipotizzare che un tale veicolo possa essere ricondotto ad un lavoratore autonomo**<sup>4</sup>. Alle medesime conclusioni si giunge considerando il testo letterale che esplicitamente richiama unicamente *“i beni strumentali nell'attività propria dell'impresa”*.

1 Tale percentuale è elevata all'80% per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio che esulano però dall'ambito del presente articolo.

2 Trattasi sia dei mezzi di trasporto non a motore (biciclette), ma anche dei mezzi di trasporto non espressamente richiamati come gli autocarri.

3 Vedi C.M. 13.2.1997 n. 37, poi confermata ad esempio dalla C.M. 10.2.1998 n. 48.

4 Un'interpretazione meno stringente avrebbe potuto individuare la strumentalità all'indispensabilità del mezzo per l'esercizio dell'attività, come sostenuto anche da Assonime nella circ. 20.5.1997 n. 60. In tal modo si sarebbero potuti escludere i limiti di deducibilità in relazione a tutte quelle attività che, pur non qualificandosi come tali in funzione del solo possesso di determinati veicoli (come nel caso dell'impresa di noleggio o della scuola guida), non sono tuttavia concretamente esercitabili – sia dal punto di vista organizzativo sia dal punto di vista della economicità di gestione – se non con il supporto di un congruo numero di veicoli.

Identica è la conclusione anche con riguardo alla seconda categoria di cui alla richiamata lett. a): non è possibile che il mezzo di trasporto del professionista sia inquadrabile tra i veicoli per il trasporto pubblico.

### 3 MEZZI DI TRASPORTO NON COMPRESI NELLE REGOLE DELL'ART. 164 DEL TUIR

Escludendo la possibilità che un mezzo di trasporto del lavoratore autonomo possa ricomprendersi tra quelli di cui alla lett. a) dell'art. 164 non si giunge ancora ad escludere a priori la possibilità di una deducibilità integrale.

L'art. 164 detta i limiti con riguardo ai mezzi di trasporto dallo stesso elencati, mentre per gli altri la deducibilità è legata alla presenza delle regole generali di determinazione del reddito.

In forza delle regole generali sono integralmente deducibili le spese e gli altri componenti negativi relativi a veicoli non ricompresi nell'art. 164 comma 1 lett. a), a condizione che siano **inerenti** all'attività<sup>5</sup>. Non esistendo norme specifiche che regolano la deducibilità degli autocarri<sup>6</sup>, se ne deve dedurre che le spese ad essi relative risultano integralmente deducibili purché siano inerenti all'attività. Ma è possibile che tale fattispecie riguardi un lavoratore autonomo?

L'Agenzia delle Entrate<sup>7</sup> è intervenuta per chiarire la disciplina ai fini IVA e imposte dirette relativamente al caso di un notaio che intendeva acquistare un autocarro da utilizzare per lo svolgimento della propria attività professionale sostenendo:

- le limitazioni alla deduzione prevista dall'art. 164 operano solo con riguardo alle categorie di mezzi di trasporto ivi richiamati;
- negli altri casi la deducibilità deve essere valutata in relazione alla sussistenza o meno del **requisito dell'inerenza**;
- pertanto, la **deducibilità integrale** è possibile quando esiste un rapporto di **stretta inerenza** tra l'attività professionale e l'utilizzo del veicolo immatricolato quale "autocarro".

Nel caso concreto, non sussistendo tale "stretta inerenza" è stata negata completamente la deducibilità<sup>8</sup>. Seguendo la tesi della prassi si potrebbe ipotizzare che in altre situazio-

5 Si tratta di veicoli strumentali per natura, come, per esempio, gli autocarri. Gli autocarri sono "veicoli destinati al trasporto di cose e delle persone addette all'uso o al trasporto delle cose stesse".

6 Non ci si sofferma sul tema dei cosiddetti "falsi autocarri" di cui al Provvedimento n. 184192/2006 che, superando l'eventuale classificazione del mezzo ai sensi del Codice della strada, li considera "falsi" quando ricorrono tutte le condizioni di seguito riportate: immatricolazione come N1 (veicoli destinati al trasporto di merci con massa non superiore a 3,5 tonnellate); codice carrozzeria F0; numero posti a sedere maggiore o uguale a 4; potenza motore (kw)/portata (tonnellate) maggiore o uguale a 180.

7 Ris. Agenzia Entrate 23.7.2002 n. 244.

8 Nella ris. 244/2002, cit. si legge: "Al riguardo, la scrivente ritiene, in linea generale, che non sia possibile riscontrare un nesso di diretta strumentalità tra l'utilizzo di un autocarro e lo svolgimento di un'attività professionale, quale quella notarile, che si caratterizza logicamente per il fatto di fondarsi sull'applicazione di energie intellettuali da parte del prestatore del servizio e che viene normalmente esplicata in ambienti organizzati in ufficio. Per quanto riguarda la necessità, invocata dall'istante, di trasportare frequentemente documenti, si fa presente che, a parte il fatto che l'introduzione di procedure telematiche per la registrazione degli atti sta riducendo il movimento dei supporti cartacei, risulta francamente difficile ipotizzare che la quantità di fascicoli da trasportare richieda addirittura l'utilizzo di veicoli attrezzati per il trasporto professionale di merci".

ne (in verità poche nel mondo professionale), per i mezzi di trasporto differenti rispetto a quelli di cui all'art. 164, la possibilità di riscontrare l'inerenza con il riconoscimento della piena deducibilità del costo e delle spese correlate a tali mezzi<sup>9</sup>.

#### 4 LA DEDUCIBILITÀ AL 20%

Nella maggior parte dei casi il mezzo di trasporto del professionista rientra tra quelli di cui alla lett. b) dell'art. 164, con la conseguente limitazione al 20% della deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi.

Tra le spese sono da considerare (a titolo esemplificativo): le spese di impiego (carburanti, lubrificanti, ecc.); le spese di custodia (es. autorimessa) e le spese di manutenzione e di **riparazione**<sup>10</sup>.

Per quanto riguarda queste ultime, oltre alle limitazioni dettate dall'art. 164, occorre in generale riferirsi anche all'art. 102 comma 6 del TUIR che prevede un **ulteriore limite** alla loro deducibilità immediata fissato al 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili che risultano all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili senza considerare i beni acquistati o ceduti in corso d'anno.

La norma è dettata con riferimento al reddito d'impresa e l'assenza di alcun richiamo a tale previsione da parte dell'art. 54 del TUIR porta a ritenere questa ulteriore limitazione **non applicabile** nell'ambito del reddito di lavoro autonomo.

Si è già premesso, inoltre, che le norme con riguardo ai mezzi di trasporto di cui alla lett. b) introducono anche dei limiti, superati i quali il costo di acquisto, i canoni *leasing* o le spese di noleggio divengono integralmente non deducibili.

Con riguardo agli ammortamenti, ai canoni *leasing* e di noleggio, occorre aver anche a riguardo al fatto che l'art. 164 comma 1 lett. b) prevede che non si debba tener conto:

- del costo di acquisizione che eccede euro 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan, euro 4.131,66 per i motocicli, euro 2.065,83 per i ciclomotori;
- dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati nel caso dei *leasing*;
- dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede euro 3.615,20 per le autovetture e gli autocaravan, euro 774,69 per i motocicli, euro 413,17 per i ciclomotori.

Ciò può comportare la necessità di una doppia verifica prima di individuare il componente negativo.

Ad esempio, nel caso dell'ammortamento si considera deducibile unicamente la quota del 20% dell'ammortamento annuo calcolato sull'importo fiscalmente riconosciuto del

9 Con riguardo a tale tesi, si veda Garrini F. "Una sola vettura per i professionisti: il limite vale solo per le imposte dirette", La Circolare Tributaria, 17, 2013, che porta ad esempio il caso di un tecnico che ha bisogno di trasportare strumenti di rilevazione voluminosi, ovvero di un veterinario che abbia allestito una sorta di "clinica mobile".

10 Nella citata circ. 37/97 si afferma: "Al riguardo, occorre osservare che la normativa fiscale non contiene una definizione delle «spese di impiego» e, pertanto, per esse, occorre far riferimento al significato del termine nella sua comune accezione, intendendosi per tali tutte quelle spese necessarie per l'utilizzo del bene".

bene<sup>11</sup>. Nel caso del *leasing*, il componente negativo di reddito è da individuare moltiplicando il canone per il rapporto tra il limite di costo fiscalmente rilevante e il costo del veicolo sostenuto dal concedente. Il risultato deve poi essere moltiplicato per il limite generale di deducibilità (20%).

Con riguardo ai contratti di *leasing*, l'art. 54 comma 2 del TUIR prevede che nella determinazione del reddito di lavoro autonomo per beni di cui all'articolo 164 comma 1 lett. b) la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente di ammortamento di cui al DM 31.12.1988 e pertanto, considerando che lo stesso è pari al 25%, per un periodo non inferiore ai 4 anni. Per i contratti sottoscritti dal 29.4.2012<sup>12</sup>, la durata del contratto può anche essere inferiore, fermo restando che la deduzione deve essere sempre riconosciuta sulla base della durata "fiscale" del piano di ammortamento.

## 5 LA DEDUCIBILITÀ AL 70% (LE AUTO CONCESSE IN USO PROMISCUO)

Pur se l'ipotesi di concessione di un veicolo in uso promiscuo non risulta frequente nell'ambito dei professionisti, è da sottolineare come anche tale fattispecie risulta possibile. L'art. 164 del TUIR, molto stringatamente, senza introdurre eccezioni per l'area del lavoro autonomo, prevede che i costi sono deducibili *"nella misura del 70 per cento per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta"*. Anticipando un aspetto che sarà meglio delineato successivamente, sottolineiamo che tale previsione non prevede alcun aggancio alla ulteriore regola che limita numericamente le "auto deducibili" dei professionisti.

Se è infatti previsto che per ogni professionista è possibile dedurre le spese relative ad un solo veicolo, nel caso di concessione in uso promiscuo nulla è specificato<sup>13</sup>.

Il **limite del 70%** si applica:

- al costo di acquisizione del veicolo, qualunque sia il titolo di detenzione (acquisto, leasing, noleggio);
- alle spese di impiego (carburante, pedaggio, assicurazione ecc.).

Schematicamente, si riepilogano le condizioni richieste affinché si possa qualificare l'auto come concessa in uso promiscuo:

- l'uso dell'auto deve rientrare tra le mansioni del dipendente;
- l'assegnazione non deve essere occasionale;

11 Ai sensi dell'art. 1 co. 91 della L. 208/2015 per gli acquisti effettuati dal 15.10.2015 al 31.12.2016 anche per i lavoratori autonomi sono applicabili i cosiddetti "super-ammortamenti" in forza dei quali: (i) il costo di acquisizione è maggiorato del 40%; (ii) il limite al costo fiscale (ad esempio, 18.075,99 euro per l'acquisto di autovetture) è incrementato della stessa misura (quindi, 25.306,39 euro). La regola è stata poi estesa anche per gli investimenti degli anni 2017, 2018 e 2019, ma con esplicita esclusione delle auto a deducibilità parziale, e quindi quelle rilevanti nel mondo professionale.

12 In forza di quanto previsto dal DL 2.3.2012 n. 16.

13 Cfr. Cotto A. "Deducibile un solo veicolo per professionista", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 14.2.2011, in cui si sostiene l'inesistenza di alcun limite numerico *"con riferimento alle autovetture date dal professionista in uso promiscuo al dipendente. Oltre che dal punto di vista letterale, tale conclusione trova conferma sul piano sistematico, posto che la contrapposizione d'interessi tra dipendente e datore di lavoro pone al riparo da eventuali aggiramenti del principio di inerenza"*.

- l'auto deve essere assegnata per la maggior parte del periodo d'imposta del datore di lavoro;
- l'assegnazione può essere anche discontinua ed è possibile cumulare i giorni di utilizzo da parte di più dipendenti;
- l'assegnazione deve risultare da idonea documentazione (per esempio da una clausola del contratto di assunzione o da un contratto di comodato).

Se, da un lato, tali mezzi di trasporto concedono una maggior quota di deducibilità, dall'altro la promiscuità dell'utilizzo (fini lavorativi e personali) comporta che è da considerare reddito per il dipendente il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 Km, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle che l'ACI deve elaborare e comunicare al Ministero delle Finanze entro il 30 novembre di ogni anno. Quindi:

- l'ACI stabilisce annualmente il costo chilometrico dei diversi veicoli;
- per quantificare il benefit occorrerà moltiplicare tale importo per 4.500<sup>14</sup>.

Nel caso in cui la concessione in uso dell'auto non sia per l'intero anno, la cifra a *forfait* dovrà essere **ridotta proporzionalmente**, conteggiando il numero di giorni per i quali il veicolo è assegnato al dipendente.

Inoltre, con riguardo a tali veicoli, non sono applicabili nemmeno i limiti prima visti sul costo di acquisto, e dei canoni *leasing* e noleggio.

## 6 CESSIONE (E SIMILI) DEL MEZZO DI TRASPORTO

La regola generale dettata dal più volte citato art. 164 del TUIR prevede che le plusvalenze e le minusvalenze generate da operazioni realizzative aventi per oggetto i veicoli **rilevano fiscalmente in proporzione al rapporto tra ammortamento dedotto e ammortamento complessivo**. L'art. 54 del TUIR prevede la rilevanza delle plus e minusvalenze anche nell'ambito del reddito di lavoro autonomo.

Pertanto, quanto statuito dall'art. 164 del TUIR è applicabile anche al modo professionale in cui le stesse rileveranno in base al **principio di cassa** in ossequio all'art. 54 del TUIR che lo prevede come criterio generale applicabile nella determinazione del reddito professionale, salvo specifiche eccezioni previste normativamente<sup>15</sup>.

L'Agenzia delle Entrate<sup>16</sup> ha altresì chiarito il trattamento fiscale in caso di **cessione di beni riscattati** (automezzi) per i quali è prevista una deducibilità limitata: nell'ipotesi di cessione di un bene (cui si applica l'art. 164 comma 1 lett. b), riscattato a seguito di un contratto di locazione finanziaria, ceduto nello stesso periodo d'imposta del riscatto, in assenza di quote di ammortamento pregresse a cui far riferimento, la plusvalenza realizzata assume rilevanza fiscale nella misura pari al rapporto tra ammontare dei canoni

14 Non ci possono essere dubbi nella quantificazione, anche considerando che la stessa rappresenta una presunzione assoluta che prescinde dall'effettiva percorrenza del veicolo e ai fini della quantificazione del benefit è del tutto irrilevante che il dipendente sostenga a proprio carico tutti o taluni degli elementi che sono nella base di commisurazione del costo di percorrenza fissato dall'ACI.

15 Vedi ris. Agenzia Entrate 16.2.2006 n. 30.

16 Circ. Agenzia Entrate 18.6.2008 n. 47 (§ 5.2).

dedotti ed ammontare complessivo dei canoni dovuti. In tal modo si rispetta lo spirito della norma che vuole creare una simmetria impositiva tra la rilevanza fiscale della plusvalenza (o minusvalenza) conseguita all'atto del realizzo del cespite e la deducibilità fiscale dei costi relativi allo stesso, consentita nei limiti previsti dall'articolo 164 del TUIR.

## 7 IL NUMERO DELLE AUTO DEI PROFESSIONISTI

L'art. 164 1 comma lett. b) del TUIR, con esclusivo riferimento al mondo del lavoro autonomo, prevede una limitazione numerica con riguardo ai veicoli rilevanti<sup>17</sup>. Stabilisce, infatti, che nel caso di esercizio della professione in forma individuale le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili nel limite di **un solo veicolo**, mentre nel caso di esercizio della professione in forma associata (società semplice o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR) la deducibilità è consentita soltanto per **un veicolo per ogni socio o associato**<sup>18</sup>.

Seppur sia facile intuire il motivo che ha portato all'introduzione di tale norma (evitare l'intestazione "fittizia" allo studio professionale delle auto di persone legate da vincoli di vario genere al professionista ma non rientranti nella struttura/organizzazione professionale), il testo letterale ("*nel limite di un solo veicolo*") lascia aperti alcuni dubbi che di seguito sono analizzati<sup>19</sup>.

### CASO 1: SOSTITUZIONE DELL'AUTO

Il primo caso è quello in cui, nel corso del periodo d'imposta, il professionista sostituisce l'auto "professionale" (abituamente in caso di cessione dell'auto con l'acquisto di una nuova). Letteralmente, la norma utilizza la locuzione "*limitatamente ad un solo veicolo*" che potrebbe far sorgere il dubbio circa la possibilità di dedurre i costi di entrambi le auto. Tale soluzione non è da accettare: la previsione normativa vuole impedire che il professionista deduca i costi relativi a due (o più) auto con il rischio di poter "raddoppiare" (o "moltiplicare") tale tipologia di spese. Ipotesi che non ha nulla a che vedere con il caso in esame in quanto la previsione normativa non deve intendersi come statuente l'obbligo di dedurre i costi relativamente al medesimo veicolo; "*qualora il professionista decida, nel corso dell'anno, di sostituire l'autovettura, l'ammortamento è deducibile, nei limiti dell'art. 164 del TUIR, e per la quota parte riferibile al periodo che va dall'inizio del periodo d'imposta alla data di cessione (si ritiene applicabile quanto prospettato, in materia di reddito d'impresa, dalla ris. Agenzia delle Entrate 41/2002).*"

*In altri termini, i costi relativi al nuovo veicolo sono deducibili, posto che la locuzione dell'art. 164 comma 1 lett. b) del TUIR «limitatamente ad un solo veicolo» deve intendersi*

17 La scelta appare criticabile se confrontata con altre fattispecie similari. Non si vede, ad esempio, perché vi sia una limitazione che colpisce il professionista "singolo" e per converso nulla è invece stato statuito per l'imprenditore individuale, come sottolineato da Cotto A. "Deducibile un solo veicolo per professionista", cit. Inoltre, essendo oggi possibile l'esercizio dell'attività professionale in forma di impresa per il tramite di una STP, tale limite introduce disparità difficilmente giustificabili.

18 Con riguardo alle auto degli studi associati, dopo molti dubbi sorti in merito, con la circ. 11.6.2010 n. 51431, il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti ha sostenuto che "*ricorrono i presupposti per poter procedere all'intestazione della carta di circolazione direttamente a nome dello Studio associato, con riferimento alla relativa sede, nella persona che ne ha la legale rappresentanza*".

19 Per una panoramica delle diverse situazioni si rimanda a Cotto A. "Deducibile un solo veicolo per professionista", cit.

*diretta a vietare la deduzione dei costi di eventuali mezzi di trasporto aggiuntivi, mentre non ha alcun rilievo in caso di sostituzione dell'unico veicolo del professionista*<sup>20</sup>.

### **CASO 2: UTILIZZO DI PIÙ AUTOVETTURE**

Un caso simile è quello in cui il professionista nel corso dell'anno **utilizzi alternativamente** più auto. Per esemplificare, il professionista è proprietario dell'auto A e dell'auto B. Dal primo gennaio al 30 giugno utilizza l'auto A e dal primo luglio fino a fine dell'anno utilizza l'auto B<sup>21</sup>.

Se nel caso 1 l'utilizzo plurimo deriva da una situazione che è obbligata dopo la cessione del primo veicolo, nel caso 2 deriva invece da una scelta effettuata dal contribuente.

Ad avviso di chi scrive, anche in tale fattispecie la soluzione deve essere desunta da un'interpretazione razionale dell'art. 164 del TUIR: la locuzione "un solo veicolo" deve essere letta in modo "matematico" ovvero in ogni anno cumulativamente possono essere dedotte le spese che possono ricondursi all'uso di un solo veicolo, eventualmente considerandole *pro rata temporis* (si pensi al caso della polizza assicurativa a cui si potrà dare rilevanza in base al periodo di utilizzo dei diversi mezzi di trasporto).

È stato, inoltre, notato che accogliendo un tesi diversa si *"creerebbe una disparità di trattamento tra i veicoli in proprietà e quelli noleggiati, posto che nel caso in esame, fermi restando i limiti di cui all'art. 164 del TUIR, la successione del noleggio di due veicoli nell'arco dell'anno determinerebbe costi di noleggio deducibili"*<sup>22</sup>.

Accogliendo la tesi esposta appare superfluo ricordare che in tale fattispecie (ai fini probatori) deve esser reso evidente il mancato utilizzo in contemporanea dei due automezzi. La tesi così espressa non ha trovato accoglimento nella nota della DRE Toscana 6.2.2013 n. 911-4942 che, interrogata circa la deducibilità per i professionisti delle spese sostenute per le autovetture nel caso in cui *"un professionista utilizzi due autovetture per l'espletamento della propria attività"*, ha lapidariamente concluso *"per espressa disposizione normativa, quindi, il professionista potrà portare in deduzione le spese relative all'utilizzo di un solo autoveicolo"*.

### **CASO 3: UTILIZZO DI DIVERSI VEICOLI**

Il caso riguarda il professionista che nell'esercizio dell'attività utilizza diversi veicoli quali, ad esempio, un auto per i trasferimenti di lungo chilometraggio e un ciclomotore per gli spostamenti urbani. È difficile in tale ipotesi superare il testo letterale dell'art. 164 che, con riguardo alla limitazione numerica dei veicoli, non introduce alcuna differenziazione per tipologia. In pratica, **tale norma impone che in presenza di due mezzi** (anche se completamente diversi: si pensi al ciclomotore per gli spostamenti in città e all'autovettura) **sia obbligatoria una scelta** per il professionista al fine di individuare a quale dei due riferirsi per la deducibilità dei costi.

20 Vedi Alberti P., Cotto A. "Disciplina fiscale variabile per i professionisti con più veicoli", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 5.12.2014.

21 Questo caso, che potrebbe sembrare di scuola, può verificarsi anche qualora le norme locali impediscano in certi periodi dell'anno la circolazione di alcuni veicoli in forza delle loro caratteristiche.

22 Vd. nota 17.

È chiaro che anche tale limitazione non appare supportata da una valida e razionale limitazione: poniamo il caso in cui, per evitare l'indeducibilità dei costi, il professionista dovesse decidere di utilizzare per gli spostamenti urbani il proprio ciclomotore e per quelli extra urbani di noleggiare un'autovettura. In tal caso la deducibilità (sempre con i limiti percentuali sopra visti) sarebbe riconosciuta sia alle spese relative al ciclomotore che a quelle relative all'autovettura (a meno che anche per il caso del noleggio si dovesse individuare un limite numerico, ma che appare privo di logica)<sup>23</sup>.

#### CASO 4: IL NOLEGGIO

Il limite numerico è stabilito dall'art. 164 comma 1 lett. b) del TUIR, che riguarda non solo il caso del veicolo di proprietà, ma anche di quelli in *leasing* o noleggiati.

Se per il *leasing* è possibile ritenere applicabili le conclusioni tratte nei primi tre casi analizzati, per il **noleggio**, nonostante la lettera della norma, si deve concludere circa **l'inapplicabilità della regola**. L'art. 164 non differenzia le regole in base alla durata del noleggio e pertanto applicare un limite numerico vorrebbe nella sostanza sancire l'indeducibilità delle spese di noleggio (auto). E una tale soluzione non pare nemmeno utile per una tutela erariale esistendo già (oltre ad una deducibilità limitata) un limite massimo alle spese di locazione o noleggio dei mezzi di trasporto.

#### CASO 5: IL VEICOLO CONCESSO IN USO PROMISCO

Come già sostenuto nel caso di concessione in uso promiscuo ai dipendenti, è lo stesso dettato normativo ad **escludere l'applicabilità del limite numerico**, essendo quest'ultimo disposto dalla lett. b) del comma 1 dell'art. 164 senza che sia fatto alcun richiamo alla lett. b-bis) che regola il caso dei *"veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta"*.

## 8 I RIMBORSI CHILOMETRICI

Il caso si presenta in due diverse ipotesi:

- 1) nel caso di **studio associato**: le autovetture sono intestate ai singoli associati che chiedono poi il rimborso sulla base della tariffe chilometriche ACI allo studio stesso per l'utilizzo effettuato ai fini professionali;
- 2) nel caso di **professionista singolo**: i costi relativi all'auto non sono imputati nella contabilità professionale in cui confluiscono invece i costi chilometrici dell'auto con riferimento all'utilizzo professionale.

Nella prima ipotesi ci si chiede se gli associati possano addebitare i rimborsi chilometrici allo studio associato e di converso se quest'ultimo abbia la possibilità di dedurli senza sottostare ai limiti di deducibilità ex art. 164 (e ulteriormente se tali rimborsi comportino o meno un effetto reddituale in capo al socio).

<sup>23</sup> Vd. anche Cotto A. "Deducibile un solo veicolo per professionista", cit.

L'orientamento degli organi di controllo è abitualmente quello di **riconoscere la deducibilità di tali spese** non in misura integrale, ma applicando le **limitazioni di cui all'art. 164**.

Recentemente la giurisprudenza di merito ha anch'essa sostenuto tale tesi<sup>24</sup>.

Si ritiene però che una analisi delle norme in oggetto possano portare ad una soluzione differente.

Con la circ. 11.6.2010 n. 51431 il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti ha riconosciuto la possibilità dell'intestazione delle auto in capo agli studi associati, affermando che gli stessi *“ancorché privi di personalità giuridica, costituiscono forme di aggregazione di interessi assimilabili alle associazioni non riconosciute (v. Cass. Civ., Sez. III, 13.04.2007, n. 8853). Riconosciuta tale possibilità ne consegue che le auto intestate allo studio associato sono da comprendere nella regolamentazione ex art. 164 del Tuir”*.

Per converso non può certo individuarsi alcun divieto al mantenimento di una intestazione personale del veicolo, pur se utilizzato nell'ambito dell'attività professionale ed allo stesso modo al ribaltamento degli stessi nell'alveo dell'attività.

I limiti alla deducibilità stabiliti dall'art. 164 del TUIR non sono altro che una forfettizzazione correlata all'uso sia privato che professionale del mezzo.

Appare allora evidente che tali limitazioni poco hanno a che fare nel caso di rimborso. In tal caso il ribaltamento dei costi per il tramite dei rimborsi chilometrici riguarda unicamente l'utilizzo professionale del veicolo, rimanendo invece prive di ribaltamento le spese relative all'uso privato. Ma se così è non ha più ragione di esistere una ulteriore quota di indeducibilità alle spese addebitate<sup>25</sup>.

Per converso, in capo all'associato (privo di un posizione professionale autonoma e pertanto non esercitante attività di lavoro autonomo in proprio) i rimborsi non formano materia imponibile, trattandosi di mero recupero di costi sostenuti a titolo personale.

Le difficoltà a riconoscere la medesima soluzione nel secondo caso prospettato sono invece maggiori, anzi, ad avviso di chi scrive, nell'ipotesi *sub 2* la soluzione è differente. Ai fini fiscali non vi è nessuna norma che permetta di suddividere i beni di titolari di un professionista tra quelli rientranti nella sfera personale o professionale, come invece è previsto nel reddito d'impresa. Con riguardo a tali beni quindi, ed alla possibilità di addebito dalla sfera privata a quella professionale, è difficile individuare l'esistenza di un rapporto bilaterale: come è possibile addebitare qualcosa a se stessi?

Ciò porta a non ritenere possibile nel caso di specie il riaddebito dei costi chilometrici.

24 C.T. Prov. Reggio Emilia 26.5.2020 n. 137/2/2020, in *Sistema Integrato Eutekne*, commentata da Cotto A. “Rimborsi spese chilometrici agli associati a deducibilità parziale”, *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.6.2020, in cui sono anche richiamate altre sentenze della giurisprudenza di merito.

25 È stato anche notato *“Analogo soluzione è stata proposta dall'Agenzia delle Entrate con riferimento ai soci delle società di persone. Secondo l'Agenzia, i rimborsi spese per le trasferte effettuate dai soci possono «essere portate in deduzione secondo il generale principio di inerenza che sottende alla determinazione del reddito di impresa» (circ. n. 6/2009). Non si vede come analogo principio non possa essere applicato anche ai rimborsi spese riconosciuti ai soci degli studi associati”* (Cotto A. “Rimborsi spese chilometrici agli associati a deducibilità parziale”, cit.).

## 9 LA DISCIPLINA IRAP E IVA

Ai sensi dell'art. 8 del DLgs. 446/97, la disciplina ai fini **IRAP** delle spese auto è la medesima di quella prevista ai fini delle imposte dirette.

Con riguardo alla disciplina **IVA**, nel caso del professionista singolo o associato, è applicabile l'art. 19-bis1 comma 1 lett. c) del DPR 633/72, il quale prevede genericamente la **detrazione nella misura del 40%**.

Tale disciplina non replica *in toto* le disposizioni dell'art. 164 tanto che, come confermato dalla Nota DRE Toscana 6.2.2013 n. 911-4942, è possibile affermare *“che, seppur ai fini IVA l'art. 19-bis1 non disciplini espressamente, così come previsto dall'art. 164 del TUIR, alcun limite numerico, la detrazione nella misura del 40% deve essere, in ogni caso, strettamente connessa alla sussistenza del requisito dell'inerenza, vale a dire alla dimostrazione da parte del contribuente dell'effettivo impiego del bene nell'ambito dell'attività esercitata”*.

In sostanza: la **disciplina IVA è autonoma** rispetto a quella contenuta nell'art. 164 del Tuir e pertanto alla stessa **non si applica automaticamente la limitazione numerica ivi contenuta**. Ciò nonostante, **la detrazione nella misura del 40% deve sempre essere strettamente connessa alla sussistenza del requisito dell'inerenza**, cioè alla dimostrazione da parte del contribuente dell'effettivo impiego del bene nell'ambito dell'attività esercitata.

Inoltre, anche con riguardo ai professionisti si consideri che:

- l'Agenzia delle Entrate<sup>26</sup> ha chiarito che *“devono considerarsi utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa anche i veicoli stradali a motore acquistati dal datore di lavoro [...] e successivamente messi a disposizione del personale dipendente a fronte di uno specifico corrispettivo”* e pertanto, in tal caso, spetta la detrazione IVA integrale;
- la detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di carburante per autotrazione e lubrificanti è consentita soltanto quando l'operazione può essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate<sup>27</sup>.

Anche per i lavoratori autonomi nel caso di **acquisto e rivendita** dei mezzi di trasporto valgono le regole ai fini della determinazione della base imponibile IVA, dettate dall'art. 13 comma 5 del DPR n. 633/72, in forza del quale le cessioni che hanno ad oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione dell'IVA è stata ridotta, la base imponibile si determina moltiplicando il corrispettivo per la percentuale di detraibilità<sup>28</sup>.

<sup>26</sup> R.M. 20.2.2008 n. 6

<sup>27</sup> Vd. art. 19-bis1 lett. d) del DPR 633/72.

<sup>28</sup> Cfr. circ. Agenzia Entrate 13.3.2009 n. 8 (§ 6.2).

## 10 CONCLUSIONI

La disciplina fiscale delle “spese auto” è alquanto penalizzante per chiunque eserciti un’attività di impresa o professionale. Il timore di comportamenti non corretti dei contribuenti ed il rischio che i controlli sul punto possano essere inefficaci, ha portato il legislatore a introdurre norme oltremodo stringenti. Inoltre, per il mondo professionale le norme (e a volte le interpretazioni della prassi) introducono limiti ancora più stretti quali quello della limitazione numerica dei veicoli utilizzati o la limitazione alla possibilità di far concorrere le spese tramite un rimborso dei costi chilometrici.

Da ciò, oltre al fatto che una regolamentazione così rigida non pare adeguata all’odierna realtà del mondo professionale, si introduce una disparità di trattamento tra impresa e lavoro autonomo. Disparità che non pare giustificata quando, come oggi, vi è la possibilità di esercitare le attività professionali tramite strutture imprenditoriali (e che producono reddito impresa) come le STP, con la conseguenza che il medesimo professionista deve applicare regole più o meno stringenti con riguardo alla deducibilità delle spese auto in correlazione alla scelta effettuata con riguardo alla forma giuridica con cui è intenzionato ad esercitare l’attività.

# LA TASSAZIONE DELLE ATTIVITÀ PROFESSIONALI

A cura di **Norberto Villa**

|    |   |    |
|----|---|----|
| 1  | PREMESSA  | 17 |
| 2  | LA QUALIFICAZIONE DEL REDDITO   | 17 |
| 3  | LE SCELTE GESTIONALI E LA VARIABILE FISCALE: IL PRINCIPIO DI COMPETENZA | 18 |
| 4  | L'ASSOGGETTAMENTO A RITENUTE  | 20 |
| 5  | IL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO: ALTERNATIVE                              | 20 |
| 6  | IL REDDITO D'IMPRESA: LE SOCIETÀ PERSONALI                              | 21 |
| 7  | IL REDDITO D'IMPRESA: LE SOCIETÀ DI CAPITALI                            | 22 |
| 8  | IL REGIME DI TRASPARENZA  | 23 |
| 9  | L'IRAP  | 24 |
| 10 | I RAPPORTI TRA PROFESSIONISTA E STP                                     | 25 |
| 11 | CONCLUSIONI   | 26 |

## 1 PREMESSA

Volendo approcciare una valutazione circa la forma giuridica con cui esercitare una professione tutelata il quadro normativo attuale concede differenti opzioni. Pur con alcune differenze che possono riscontrarsi nell'ambito di alcune professioni<sup>1</sup>, si può genericamente affermare che i due modelli che oggi si confrontano sono quello tradizionale in cui lo svolgimento dell'attività è esercitato dal professionista singolo o associato è quello di nuova generazione in cui l'attività professionale è svolta in forma societaria.

Le variabili che guidano verso una scelta tra queste due modalità non sono (solo) di natura fiscale ma comprendono valutazioni di stampo giuridico e gestionale – organizzativo.

Con riguardo al primo punto si pensi alla possibilità di consentire anche ai soci di puro investimento l'ingresso nella compagine delle Società tra professionisti<sup>2</sup>, opportunità prima negata a chi intendesse svolgere una professione<sup>3</sup>. Con riguardo al secondo aspetto si pensi invece al delicato tema della responsabilità che non può essere declinato in modo identico nei due sistemi.

Ma, come si evidenzierà in seguito, la scelta oltre a ciò deve considerare anche la variabile fiscale soprattutto considerando che ad oggi le norme prevedono un esteso ventaglio di possibilità<sup>4</sup>.

## 2 LA QUALIFICAZIONE DEL REDDITO

Le incertezze sono ad oggi superate: il reddito prodotto dalle Stp è da qualificare come reddito d'impresa. Fin dalla loro introduzione nel nostro ordinamento l'incertezza circa il regime fiscale delle Stp è stato un punto dolente della disciplina che presumibilmente ne ha anche frenato lo sviluppo.

L'intenso dibattito che sul punto si è generato negli anni nasce da una supposta incoerenza tra:

- la norma istitutiva<sup>5</sup> delle Stp la quale consente all'art. 10, comma 3 “la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile”. Affermandosi che le Stp sono a tutti gli effetti società al pari delle altre,

---

1 Nel nostro ordinamento una regolamentazione specifica è prevista per le società tra avvocati (art. 4-bis della L. 31.12.2012 n. 247), le società di revisione (DLgs. 27.1.2010 n. 399) e le società di ingegneria (art. 46 co. 1 lett. c) del DLgs. 18.4.2016 n. 50). Si veda sul punto G. Valente – R. Vitale voce Società tra professionisti in Guide Eutekne.

2 Da qui in avanti denominate semplicemente Stp

3 La rilevanza di tale possibilità è variegata con riguardo ai diversi ambiti professionali. La rilevanza della stessa è più sentita negli ambiti professionali in cui sono maggiori le necessità di investimento ad esempio per dotarsi di una struttura non solo umana ma che materiale per l'esercizio dell'attività.

4 Nel presente articolo non verrà trattato il tema delle “complicazioni” fiscali che si possono incontrare nel “trasformare” una struttura tradizionale in una Stp. Il tema è stato oggetto anche recentemente di indicazioni della prassi (risposte interpello nr. 107 del 12.12.2018 e nr. 125 del 21.12.2018 n. 125

5 L. 12.11.2011 n. 183

ne poteva<sup>6</sup> conseguire che il reddito da loro prodotto dovesse essere qualificato come reddito d'impresa;

- il regolamento attuativo che sembrava dibattersi al fine di individuare la tipologia reddituale tra la prevalenza della forma giuridica prescelta e la qualificazione dell'attività svolta giungendo nei due casi a ascrivere il reddito delle Stp, rispettivamente, nel reddito di impresa o nel reddito di lavoro autonomo<sup>7</sup>.

Le incertezze sono oggi superate anche in forza delle diverse prese di posizioni della prassi<sup>8</sup> che hanno eliminato i dubbi e sostenuto essere d'impresa il reddito prodotto da tali soggetti.

La soluzione adottata ha seguito tale percorso:

- le Stp possono essere costituite secondo i modelli societari regolati dal titolo V e VI del libro V del codice civile e quindi ricorrendo sia ai tipi societari delle società di persone che a quelli delle società di capitali ovvero anche al tipo della società cooperativa;
- tali società non sono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del libro V del Codice civile e, pertanto, sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto;
- pertanto anche per le Stp trovano conferma le previsioni di cui agli artt. 6, ultimo comma<sup>9</sup>, e 81<sup>10</sup> del Tuir secondo cui il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società e degli enti commerciali di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 73 del Tuir, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa.

### 3 LE SCELTE GESTIONALI E LA VARIABILE FISCALE: IL PRINCIPIO DI COMPETENZA

L'individuazione del regime fiscale del reddito prodotto dalle Stp non ha posto fine unicamente all'incertezza che da ciò scaturiva e che poteva fungere da ostacolo alle scelte, ma ha portato in evidenza la variabile fiscale come possibile elemento da valutare nel momento della scelta tra esercizio in forma tradizionale o societaria dell'attività professionale.

6 E ad avviso di chi scrive "ne doveva".

7 Sul punto si rimanda alle osservazioni contenute in "Nuovo focus dell'agenzia delle entrate sulle società tra professionisti" di M. Marano in Gestione straordinaria delle imprese nr. 1/2019

8 Si vedano la risposta ad interpello del 16.10.1994, la risoluzione nr. 35 del 7.5.2018 e le risposte ad interpello del 2018 nr. 107, 125 e 128.

9 Art. 6, ultimo comma del Tuir: "I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi".

10 Art. 81 del Tuir: "Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione".

Ma è divenuto anche un elemento di scelta che non può essere sotto valutato.

Se il reddito prodotto dalle Stp è un reddito d'impresa e non di lavoro autonomo la prima automatica conseguenza è l'obbligo che lo stesso sia determinato in base al principio della competenza economica e non del cosiddetto principio di cassa che (seppur con diverse eccezioni) rimane il cardine per la determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Immediatamente torna alla mente quanto ciò possa rilevare avendo a riguardo ai tempi di pagamento delle prestazioni che ormai anche in ambito professionale non sono, spesso, certi e brevi. Tempi di pagamento che, in gran parte, in un regime basato sul principio di competenza perdono la loro diretta correlazione con il carico fiscale mentre la mantengono senza eccezioni in un regime basato sul principio di cassa.

E non sempre tale situazione è indifferente. Basti pensare quanto tale punto sia stato considerato nel momento in cui le imprese di minori dimensioni hanno avuto la possibilità di adottare il cosiddetto regime semplificato con adozione del regime di cassa (o come definito dalla prassi "improntato alla cassa")<sup>11</sup>.

Vi sono poi ulteriori considerazioni di natura più gestionale ma non meno rilevanti che scaturiscono dal confronto tra cassa e competenza.

La determinazione del risultato in base al principio di competenza può essere meno agevole<sup>12</sup> ma ha il pregio di non obbligare ad una doppia contabilità per adempiere agli obblighi civilistici e fiscali in quanto in tal modo si adotta un regime fiscale spesso "coerente" con quello contabile e gestionale. Ecco alcuni esempi.

Si pensi alla Stp organizzata in forma di S.r.l.: la determinazione del reddito in base al principio di cassa avrebbe portato la stessa a dover redigere un bilancio secondo i dettami dell'art. del codice civile e dei principi contabili (improntati sulla competenza) per poi dover ripartire da zero per calcolare il carico impositivo. Vi sarebbe stata la necessità di una doppia contabilità. E' pur vero che competenza fiscale e contabile non sempre sono coincidenti ma è indubbio che partendo da un bilancio formato in base al principio di competenza contabile è più agevole giungere a determinare il reddito imponibile calcolato in base alla competenza civilistica.

Con uno sguardo ad aspetti gestionali ed organizzativi valga invece il seguente esempio. Nelle strutture professionali di medie – grandi dimensioni l'individuazione del reddito imponibile in base al criterio di cassa obbliga ad una tenuta della contabilità che è però utile solo ai fini fiscali. Infatti per valutare il reale andamento dell'attività o per la necessità di regolamentare i rapporti tra i soci o i rapporti dei soggetti facenti parte di uno stesso network o per esigenze verso i terzi (in primis il mondo bancario per eventuali rapporti di finanziamento e simili) il risultato contabile così ottenuto non può essere ritenuto rilevante. Ciò obbliga spesso a individuare, con un doppio sforzo contabile, anche un risultato basato sul principio di competenza.

11 La legge di bilancio 2017 ha modificato le regole di determinazione della base imponibile Irpef e Irap per le imprese minori in contabilità semplificata, introducendo un regime di contabilità semplificata improntato al criterio di cassa, con decorrenza dal periodo di imposta 2017.

12 È evidente come sia meno difficoltoso individuare il periodo di riferimento di un componente positivo o negativo qualora ciò dipenda unicamente dall'incasso o pagamento dello stesso.

## 4 L'ASSOGGETTAMENTO A RITENUTE

La qualificazione del reddito derivante dall'esercizio dell'attività professionale incide anche sull'obbligo o meno di assoggettare a ritenuta i compensi / ricavi percepiti.

Nell'ambito delle forme tradizionali di esercizio dell'attività i compensi qualora corrisposti da sostituti d'imposta rientrano nell'ambito dell'art. 25 del Dpr 600/73 che prevede l'assoggettamento a ritenuta nella misura del 20%. L'ambito oggettivo di applicazione del citato art. 25 è correlato alla tipologia di reddito prodotto dal sostituto: si applica solo a fronte di prestazioni che rientrano nel novero dei redditi di lavoro autonomo.

È allora evidente che l'obbligo di assoggettamento a ritenuta, indipendentemente dalla natura del sostituto, non potrà trovare applicazione con riguardo ai compensi / ricavi delle Stp qualificandosi come d'impresa i redditi dalle stesse prodotto.

Anche tale circostanza in una valutazione di convenienza non deve essere tralasciata.

È noto come soprattutto (ma non solo) nelle attività professionali più strutturate l'assoggettamento dei compensi a ritenuta comporti spesso delle eccedenze di credito nel momento di determinazione e liquidazione dell'imposta annuale: il 20% a cui i compensi sono assoggettati può diventare una percentuale ben maggiore se confrontato con il reddito prodotto.

Il problema spesso è di rilevante entità con l'emersione di eccedenze d'imposta sui singoli professionisti e/o associati nel caso di esercizio dell'attività per il tramite di uno studio associato che possono però anche non avere capienza per un utilizzo in compensazione di tale eccedenza. Che tale problema sia reale è dimostrato dal fatto che per ovviare allo stesso la stessa Agenzia delle Entrate<sup>13</sup> ha consentito la riattribuzione allo studio associato (prima negata) delle ritenute eccedenti da parte dei singoli associati con erogazione, da parte dello studio, nei loro confronti di un importo in denaro esattamente corrispondente alle ritenute ricevute.

Nelle Stp in cui non vi è assoggettamento a ritenuta dei ricavi il problema risulta risolto alla radice.

## 5 IL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO: ALTERNATIVE

In un paragrafo precedente si è individuata la differente qualificazione del reddito qualora l'attività professionale sia esercitata nelle forme tradizionali o mediante una Stp. E si è anche sottolineato come la prima differenza sia quella dell'applicazione del principio di cassa o di competenza. Tale affermazione è valida generalmente ma deve essere ulteriormente specificata incontrandosi nell'attuale ordinamenti possibili eccezioni.

L'esercizio della professione nelle forme tradizionali può svolgersi in forma individuale o associata<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Circolare n. 56/E/2009

<sup>14</sup> Nelle due forme dell'associazione professionale (studio associato) o società semplice.

Nel caso di esercizio in forma individuale si presentano due alternative:

- applicazione del regime ordinario di cui agli artt. 53 e ss del Tuir;
- applicazione del regime forfettario di cui alla legge 190/2015.

La seconda delle due ipotesi è il regime naturale per coloro i quali rispettano i limiti previsti ed in primis quello relativo al fatturato che non può essere superiore a 65.000 euro. Il confronto tra i due regimi conduce quasi sempre a ritenere il “forfettario” la situazione più favorevole. Lo stesso prevede una tassazione proporzionale nella misura del 15%<sup>15</sup> applicata al volume dei compensi prodotti ridotti di una percentuale forfettariamente stabilita.

Per l'individuazione dei compensi/ricavi rilevante vige l'obbligo di applicazione del principio di cassa (rigido e senza eccezioni).

Il regime ordinario è quello invece previsto dagli artt. 53 ss del Tuir, applicabile sia ai professionisti individuali che associati<sup>16</sup>, in forza del quale il reddito di lavoro autonomo, determinato in base al principio di cassa, confluisce nel reddito imponibile del contribuente ed è assoggettato alle aliquote progressive dell'imposta personale.

In tal caso evidentemente la differenza più che sul principio applicabile per la determinazione del reddito si fonda sulla proporzionalità o progressività dell'imposta (e sulla sua misura).

Una scelta tra questi due regimi (sussistendo le condizioni per l'accesso al forfait) porta quasi sempre a preferire il regime forfettario ma non è detto che tale scelta sia necessariamente sempre quella migliore.

È però da notare come la variabile inizialmente individuata della tassazione per cassa o competenza come possibile discriminante di una scelta “fiscale” sulla modalità di esercizio dell'attività professionale non è l'unica ed anzi prevede una moltitudine di altri fattori da considerare<sup>17</sup>.

## 6 IL REDDITO D'IMPRESA: LE SOCIETÀ PERSONALI

Passando all'esame dell'esercizio dell'attività professionale in forma di Stp le alternative si moltiplicano. Le Stp producono reddito d'impresa, ma quali e quanti sono i modi per assoggettare a tassazione tale reddito?.

Occorre partire in primo luogo dalla forma societaria che dovesse essere prescelta. Trascurando la società cooperativa si hanno due classiche alternative: la società di persona o di capitali.

Nel primo caso si avrà un reddito d'impresa prodotto dalla società di persona che in forza dell'art. 5 del Tuir sarà imputato per trasparenza ai soci. Tale reddito potrà essere determinato in base alle regole all'art. 56 del Tuir e quindi (genericamente) in base al principio di competenza. Ma se i volumi della società di persone dovessero essere inferiori ai

<sup>15</sup> Nei periodi di start up riducibile addirittura al 5%

<sup>16</sup> Tali regole si applicano anche nel caso di esercizio dell'attività per il tramite di una società semplice

<sup>17</sup> Un'altra osservazione è quella per cui nell'ipotesi prevista si individuano differenze anche qualora per l'esercizio dell'attività sia scelta la medesima struttura (professionista individuale)

400.000 euro di fatturato il regime di determinazione del reddito naturale diviene quello cosiddetto “semplificato”<sup>18</sup> in cui il reddito prodotto (e poi trasferito per trasparenza ai soci) è determinato in base al principio di cassa o meglio in forza dell’applicazione di un regime “improntato alla cassa”<sup>19</sup>.

Quindi la primaria differenza che si è sottolineato ai fini reddituali nella scelta della forme tradizionali di esercizio della professione (reddito d’impresa – principio di competenza reddito di lavoro autonomo – principio di cassa) in questa ipotesi viene meno. È pur vero che la determinazione del reddito nell’ambito del regime semplificato segue un regime “improntato” alla cassa e non un principio di cassa puro ma le differenze non sembrano così rilevanti in molte situazioni.

Come già visto nel paragrafo precedente quindi ci si può trovare a forme di tassazioni differenti anche in presenza di una medesima struttura giuridica adottata per l’esercizio dell’attività.

Per converso si può invece trovare un’analogia tra ciò che accade nel caso di esercizio nella forme tradizionale nel caso dell’esercizio per il tramite di una società personale: il reddito prodotto è in ogni caso (ed in qualunque forma sia calcolato) dichiarato dalla persona fisica.

## 7 IL REDDITO D’IMPRESA: LE SOCIETÀ DI CAPITALI

Qualora la scelta dovesse invece cadere su una società di capitali si entrerebbe automaticamente nel cosiddetto regime Ires che comporta una tassazione in capo al produttore del reddito (la società) e l’eventuale imputazione del reddito al socio (con conseguente tassazione) solo in presenza di una distribuzione.

In realtà anche in tale ipotesi esistono alternative ulteriori.

L’amministrazione finanziaria (con ciò ulteriormente confermando che il reddito prodotto dalle Stp non può che essere un reddito d’impresa) ha chiarito che anche alle Stp, in quanto soggetti IRES, devono applicare il principio di derivazione rafforzata<sup>20</sup> di cui all’art. 83 commi 1 e 1 bis del Tuir ovvero quel principio che fa prevalere anche ai fini fiscali i criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale dettati dai principi contabili<sup>21</sup>.

Ricordiamo che il principio di derivazione rafforzata non si applica alle micro imprese di cui all’articolo 2435-ter del codice civile<sup>22</sup> e quindi esercitando la professione con una società di capitali, si produrrà sempre reddito d’impresa ma:

18 Il limite è quello fissato dall’art. 18 del dpr 600/1973 con riguardo all’adozione del regime contabile semplificato.

19 Così definito dalla circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 11 del 13 aprile 2017

20 Ciò è stato chiarito nella Risposta ad interpello nr. 128/2018

21 Sempre che la Stp sia un soggetto Ires e non sia qualificabile come micro impresa

22 Art. 2435, ter del codice civile: “Sono considerate micro-imprese le società di cui all’articolo 2435-bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1) totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;  
2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;  
3) dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 5 unità”.

- nel caso di micro imprese si applicano le regole disposte dall'art. 81 ss del Tuir ma il principio di derivazione rafforzata;
- nel caso di soggetti diverse dalla micro imprese si applicano le medesime regole ma anche il principio di derivazione rafforzata.

Ecco che allora si presenta un ulteriore differenziazione (che non è un'alternativa) e che seppur considerando l'attività oggetto di una Stp non pare così rilevante non deve essere sottaciuto.

La scelta della società di capitali come mezzo per l'esercizio dell'attività è la più opportuna qualora si decidesse per l'ingresso nella compagine di cosiddetti soci di mero capitale<sup>23</sup> ma deve anche considerare che è l'unica che prevede la tassazione diretta in capo alla società stessa ed il possibile rinvio della tassazione personale individuale fino all'eventuale distribuzione dei dividendi (vedi però per ulteriori osservazioni il paragrafo successivo).

## 8 IL REGIME DI TRASPARENZA

Al quadro (che già ora si potrebbe definire quanto meno multiforme) disegnato nei precedenti al fine di individuare le possibili forme di tassazione dell'attività professionale deve essere aggiunto un ulteriore tassello. In presenza di determinate caratteristiche le società di capitali possono optare per il regime di trasparenza: ai fini fiscali ciò comporta il venir meno delle differenze che prima abbiamo tratteggiato tra modalità di tassazione delle società personali e di capitali.

Con riguardo alle Stp l'unico regime di trasparenza applicabile (accessibile tramite opzione) è quello disciplinato dall'art. 116 del Tuir<sup>24</sup> in base al quale l'opzione può essere esercitata dalle sole srl interamente partecipate da persone fisiche, purché il numero di soci non sia superiore a 10 (o a 20, per le società cooperative a responsabilità limitata) e sempreché la società non realizzi un volume di ricavi superiore alle soglie previste per l'applicazione degli studi di settore. In tale ipotesi il reddito imputato per trasparenza concorre a formare il reddito imponibile dei soci nel periodo di imposta di questi ultimi che risulta in corso alla data di chiusura del periodo di imposta della società trasparente. Nel caso per motivazioni di altra natura rispetto alla variabile fiscale la scelta dovesse cadere per l'esercizio della professione mediante una Stp organizzata in forma di società di capitali tale opzione deve essere valutata in quanto potrebbe portare a convenienze in termini di carico impositivo<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> Ipotesi possibile anche nel caso di scelta indirizzata alle società in accomandita semplice

<sup>24</sup> Per le regole attuative si veda il DM 23.4.2004

<sup>25</sup> Per una esemplificazione si rimanda a N. Villa "Modalità di gestione dell'opzione per la trasparenza delle società di capitali" in questa rivista nr. 10-2019

## 9 L'IRAP

Con riguardo all'imposta regionale sulle attività produttive si presenta il mosaico delle diverse possibilità.

I discrimini per individuare il trattamento sono due:

- l'esistenza di una esclusione ex lege dalla disciplina;
- la verifica del requisito dell'autonoma organizzazione quando questo è elemento decisivo per l'assoggettamento all'imposta o meno.

Qualora l'attività sia svolta in forma individuale all'interno del regime forfettario l'imposta non è dovuta in quanto l'imposta sostitutiva assolve per intero il carico tributario.

In tutte le altre ipotesi invece non vi è mai un'esclusione ex lege indipendentemente dalla struttura utilizzata, ma l'assoggettamento deriva unicamente dalla presenza o meno dell'autonoma organizzazione.

Seguendo l'orientamento prevalente della giurisprudenza tale analisi può essere tralasciata nel caso di esercizio dell'attività in forma societaria o anche nella forma di studio associato. Sul punto la sentenza della Cassazione Sezioni Unite n. 7371 del 14.04.2016 ha infatti affermato che "in ogni caso, presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio dell'attività da parte delle società e degli enti, comprese le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, dovendosi escludere, in tali ipotesi, la necessità di accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione" ed anche che "... il requisito della autonoma organizzazione dell'attività non è quindi richiesto in relazione all'attività delle società e degli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, in quanto l'attività esercitata da tali soggetti, a mente del secondo periodo dello stesso articolo 2, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta...".

Al contrario la debenza meno dell'imposta discende da una verifica dell'esistenza dell'autonoma organizzazione nel caso di esercizio dell'attività in forma individuale.

## La tabella di riepilogo

Per offrire una sintesi di quanto riportato proponiamo una tabella che sintetizza le possibili alternative in termini di tassazione delle attività professionali.

|                    | Tipologia                  | Reddito prodotto | Regime possibile | Criterio di determinazione del reddito | Ulteriori possibili specificazioni | Soggetto a cui attribuito il reddito     | Imposta                        | Assoggettamento a ritenuta | Irap                           |    |
|--------------------|----------------------------|------------------|------------------|--|------------------------------------|--|--------------------------------|----------------------------|--------------------------------|----|
| Forme tradizionali | Professionista individuale | Lavoro autonomo  | Ordinario        | Cassa                                  | No                                 | Persona fisica                           | Irpef                          | Si                         | Si con autonoma organizzazione |    |
|                    |                            |                  | Forfettario      | Cassa (rigida)                         | No                                 | Persona fisica                           | Sostitutiva                    | Si                         | No                             |    |
|                    | Studio Associato           | Lavoro autonomo  | Ordinario        | Cassa                                  | No                                 | Persona fisica                           | Irpef                          | Si                         | Si                             |    |
|                    | Società semplice           | Lavoro autonomo  | Ordinario        | Cassa                                  | No                                 | Persona fisica                           | Irpef                          | Si                         | Si                             |    |
| "Nuove" opzioni    | Stp (società personale)    | Impresa          | Ordinario        | Competenza                             | No                                 | Persona fisica                           | Irpef                          | No                         | Si                             |    |
|                    |                            |                  | Semplificato     | Improntato alla cassa                  | No                                 | Persona fisica                           | Irpef                          | No                         | Si                             |    |
|                    | Stp (società di capitali)  | Impresa          | Trasparenza      | Ordinario                              | Competenza                         | Derivazione rafforzata (no microimprese) | Società (fino a distribuzione) | Ires                       | No                             | Si |
|                    |                            |                  |                  | Competenza                             | Derivazione rafforzata             | Persona fisica                           | Irpef                          | No                         | Si                             |    |

## 10 I RAPPORTI TRA PROFESSIONISTA E STP

Per quanto riguarda i rapporti economici tra i soci professionisti e la Stp partecipata<sup>26</sup> della si possono evidenziare le seguenti casistiche<sup>27</sup>:

- prestazioni rese a favore delle Stp da soci professionisti: sul punto la risposta ad interpello nr. 128 del 2018 ha esaminato il caso di Una Stp (società di capitali) che sottoscrive con i soci professionisti un contratto di prestazione d'opera<sup>28</sup> che prevede il riconoscimento di un importo annuale parametrato all'attività svolta. Secondo la risposta le prestazioni d'opera, non potendosi configurare tali attività come un conferimento di prestazione d'opera, i compensi corrisposti sono da qualificarsi quali redditi di lavoro autonomo soggetti alla ritenuta d'acconto<sup>29</sup>. La Stp deduce tali oneri in base al criterio di competenza;
- compenso riconosciuto all'amministratore della Stp: la risposta ad interpello del-

<sup>26</sup> Ci si riferisce a rapporti differenti rispetto a quelli di attribuzioni degli utili che, come sopra illustrato, avviene nel caso di Stp società personale in forza della trasparenza regolamentata dall' art. 5 del Tuir e nel caso di Stp società di capitali tramite la distribuzione ai soci dei dividendi assoggettati ad una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 26%.

<sup>27</sup> Si rimanda per tale tema alle indicazioni contenute negli articoli richiamati alle note 1 e 7.

<sup>28</sup> Art. 2230 del codice civile

<sup>29</sup> Contra interpello n. 904-1126/2017 della DRE Lombardia che è da intendere superato

la DRE Lombardia 4.8.2017 n. 904-1126/2017 ha esaminato il caso di una Stp (costituita nella forma di srl) in cui un socio professionista (non titolare di una posizione individuale Iva) assume la carica di amministratore ed è a lui riconosciuto un compenso per tale incarico. In tal caso si è affermata la qualificazione quale reddito assimilato a quelli di redditi di lavoro dipendente ex art. 50 comma 1 lett. c-bis) del TUIR del compenso.

## 11 CONCLUSIONI

L'esercizio di un'attività professionale comporta necessariamente la scelta dello strumento giuridico da adottare a tal fine. La scelta è giustamente dettata da motivazioni di natura organizzativa, gestionale, dimensionale o, anche, individuata per considerazioni concernenti aspetti giuridici che conseguono in modo differente alle diverse scelte (si pensi ai profili di responsabilità e a quelli nel caso di intervento di una crisi dell'attività). Ma la variabile fiscale non può essere sottovalutata in quanto le modalità e le misure delle tassazioni dell'attività professionale sono diverse e variegate. Alcune di queste dipendono dalla struttura giuridica che si è intenzionati ad adottare ed altre invece da possibili opzioni che sono lasciate al contribuente. Ciò che ne risulta è un quadro complesso di alternative in cui i diversi regimi possibili, per i diversi aspetti, trovano punti di differenziazione ma anche punti di sovrapposizione.

E non esiste alcuna formula magica. Partendo dall'individuazione delle caratteristiche fiscali delle diverse "formule" è sempre necessario un esame comparativo del caso concreto al fine di individuare il regime fiscale più confacente allo stesso che, ribadiamo, anche se non vuole considerarsi unico elemento decisivo della scelta è necessariamente una variabile da considerare.

# TAVOLE RIASSUNTIVE

PROROGA DEI VERSAMENTI  
 COMUNICATO STAMPA N. 133  
 (del 28.6.2021 ore 19.35)  
 D.P.C.M. 28.6.2021  
 (in G.U. n. 154 del 30.6.2021)



## PROROGA DEI VERSAMENTI

| RINVIO DEI TERMINI DI PAGAMENTO DELLE IMPOSTE PER I SOGGETTI ISA |   |
|--|---|
| <b>Provvedimento</b>   | DPCM 28.6.2021  |
| <b>Contenuto</b>   | Proroga al <b>20 luglio</b> del versamento imposte (20 agosto con maggiorazione 0,40% <i>anche se non esplicitato nel D.P.C.M., ex art. 17, co. 2, D.P.R. 435/2001</i> ) <b>FORSE ULTERIORE RINVIO AL 30.9.2021</b>   |
| <b>Soggetti</b>  | Soggetti che esercitano attività economiche per cui sono stati <b>approvati gli ISA</b> che dichiarano ricavi o compensi non superiori a € 5.164.569:<br><ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <b>compresi:</b> forfettari, vantaggio, chi ha cause di esclusione o inapplicabilità, chi dichiara redditi "ISA" per trasparenza;</li> <li>✓ <b>esclusi:</b> chi dichiara redditi agrari art. 32 TUIR.</li> </ul> |



## PROROGA DEI VERSAMENTI

### RINVIO DEI TERMINI DI PAGAMENTO DELLE IMPOSTE PER I SOGGETTI ISA

#### Imposte prorogate

- ✓ il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2020 dell'IRPEF e dell'IRES;
- ✓ il saldo 2020 dell'addizionale regionale IRPEF;
- ✓ il saldo 2020 e l'eventuale acconto 2021 dell'addizionale comunale IRPEF;
- ✓ il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2021 della "cedolare secca sulle locazioni", dell'imposta sostitutiva (15% o 5%) dovuta dai contribuenti forfetari e dell'imposta sostitutiva del 5% dovuta dai c.d. "contribuenti minimi";
- ✓ le altre imposte sostitutive (es. per la rivalutazione dei beni d'impresa) o addizionali (es. la c.d. "tassa etica") che seguono gli stessi termini previsti per le imposte sui redditi;
- ✓ il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2021 dell'IVIE e/o dell'IVAFE;
- ✓ il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2021 dei contributi INPS dovuti da artigiani, commercianti e professionisti.



## PROROGA DEI VERSAMENTI

### RINVIO DEI TERMINI DI PAGAMENTO DELLE IMPOSTE PER I SOGGETTI ISA

#### Imposte prorogate

- Il rinvio riguarda anche:
- ✓ l'IVA dovuta sui maggiori ricavi o compensi dichiarati per migliorare il proprio profilo di affidabilità in base agli ISA;
  - ✓ Il versamento del saldo IVA 2020 qualora non sia ancora stato effettuato e non rientri nell'ambito dei versamenti sospesi per effetto dell'emergenza da COVID-19
  - ✓ Il diritto annuale per l'iscrizione o l'annotazione nel Registro delle imprese;
  - ✓ I versamenti derivanti dalle dichiarazioni IRAP, saldo 2020 e primo acconto 2021.

## LAVORO AUTONOMO: CRITERI GENERALI



## LAVORO AUTONOMO: CRITERI GENERALI

- ✓ Sono definiti redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dall'esercizio di arti o professioni, cioè dall'esercizio **per professione abituale**, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo non rientranti tra quelle imprenditoriali, anche se esercitate in forma associata.
- ✓ **Professionalità** sussiste quando il contribuente pone in essere una **molteplicità di atti coordinati e finalizzati verso un identico scopo** con regolarità, stabilità e sistematicità.
- ✓ **L'abitudine** si diversifica dall'occasionalità in quanto quest'ultima implica attività episodiche, saltuarie e comunque non programmate



## PRINCIPIO DI CASSA

- ✓ **Pagamenti con carta di credito effettuati on-line:** es. i contributi previdenziali pagati dai professionisti on-line il 31 dicembre e addebitati sul conto corrente solo gennaio. Risoluzione n.77/E/2007 rileva il momento in cui viene effettuato l'ordine.
- ✓ **Assegni:** la Risoluzione n.138/E del 29/05/2009 sostiene la rilevanza della data di consegna materiale del titolo e non la data di deposito sul c/c.
- ✓ **Bonifico bancario:** Circolare n. 38/E del 23 giugno 2010 rileva la data di accredito sul c/c del professionista non avendo alcuna rilevanza la data valuta né la data dell'ordine da parte del cliente del professionista.



## REDDITO PROFESSIONALE (ART. 54 DEL TUIR)

### ECCEZIONI AL PRINCIPIO DI CASSA

- ✓ AMMORTAMENTI
- ✓ CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA
- ✓ ACCANTONAMENTI INDENNITA' DI QUESCENZA E PREVIDENZA



## I QUADRI DI RIFERIMENTO

I redditi di lavoro autonomo **abituale vanno dichiarati** nel quadro RE,

o nel quadro LM se si tratta di contribuenti che adottano il regime previsto dall'art. 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 o forfetari L 190/2014

I redditi di lavoro **autonomo occasionale**, qualificati redditi diversi, vanno dichiarati nel quadro RL. Nello stesso quadro RL vanno dichiarati anche gli altri redditi di lavoro autonomo indicati nel comma 2 dell'art. 53 del TUIR.

## QUADRO RE: MOD. REDDITI 2021 PF



## I COMPENSI

| RE2 Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica | Compensi convenzionali ONG |     |
|--|----------------------------|-----|
|  | 1                          | 2   |
|  | ,00                        | ,00 |

Nel rigo **RE2, colonna 2**, va indicato l'ammontare lordo complessivo dei compensi, in denaro e in natura, anche sotto forma di partecipazione agli utili, al netto dell'Iva, derivanti dall'attività professionale o artistica, percepiti nell'anno, compresi quelli derivanti da attività svolte all'estero ed escluse tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente che non costituiscono compensi in natura per il professionista (art. 54, comma 5, del TUIR). Concorrono, altresì, i compensi lordi derivanti da attività rientranti nell'oggetto proprio dell'arte o professione o anche da attività attribuita al professionista in ragione della sua particolare competenza anche se non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione (ad esempio, compensi percepiti da geometri in qualità di componenti del Consiglio nazionale o dei Collegi provinciali della categoria di appartenenza o da dottori commercialisti o ragionieri per l'ufficio di sindaco o revisore ricoperti in società o enti, o ancora, compensi percepiti da un ingegnere amministratore di una società edile). I citati compensi devono essere dichiarati al netto dei contributi previdenziali o assistenziali posti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.

Al riguardo, si ricorda che l'ammontare della maggiorazione del 4 per cento addebitata ai committenti in via definitiva, non va considerato alla stregua dei contributi previdenziali e pertanto costituisce parte integrante dei compensi da indicare nel presente rigo (art. 1, comma 212, della legge 23 dicembre 1996, n. 662).

Non deve essere riportato in questa colonna l'importo eventualmente indicato in colonna 1.



## ALTRI PROVENTI LORDI

| RE3 Altri proventi lordi | 1   | 2   |
|--------------------------|-----|-----|
|                          | ,00 | ,00 |

Nel rigo **RE3, colonna 2**, va indicato l'ammontare lordo complessivo degli altri proventi. In particolare, vanno inseriti in tale rigo:

- gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento percepiti nell'anno;
  - i proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni e delle indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il risarcimento dei danni consistenti nella perdita dei citati redditi, con esclusione dei danni dipendenti da invalidità permanente o da morte (salvo che si tratti di indennità relative a redditi prodotti in più anni, per le quali è prevista la tassazione separata).
- Ai sensi dell'art. 54, comma 1-*quater*, del TUIR, concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo i compensi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale. Tuttavia, nel caso in cui il compenso derivante dalla cessione della clientela o di elementi immateriali sia riscosso interamente nel periodo d'imposta, il contribuente può scegliere di assoggettare tali importi a tassazione separata, indicandoli nel quadro RM del fascicolo 2 (lettera g-ter, del comma 1 dell'art. 17 del TUIR).

Nella **colonna 1** del rigo RE3, va indicato l'ammontare dei contributi a fondo perduto che non concorrono alla formazione del reddito (da non riportare nella colonna 2), previsti dalle seguenti disposizioni del 2020: art. 25 del D.L. n. 34, art. 1 del D.L. n. 137, e art. 2 del D.L. n. 149 e art. 2 del D.L. n. 172. I contributi sono riconosciuti nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e, pertanto, va compilato il prospetto "Aiuti di Stato" presente nel quadro RS.





## QUOTE DI AMMORTAMENTO

|     |  |  |                     |     |
|-----|--|--|---------------------|-----|
| RE7 | Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46 | Commi 91 e 92 L. 208/2015 <sup>2</sup> | ( <sup>1</sup> ,00) | ,00 |
|-----|--|--|---------------------|-----|

- ✓ Spese sostenute nell'anno per l'acquisizione di beni mobili strumentali il cui **costo unitario non è superiore a euro 516,46** (50% se i beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o della professione);
- ✓ **80%** delle quote di ammortamento relative **ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico** di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, del decreto legislativo 1 agosto 2003, n. 259;
- ✓ **20%** delle quote di ammortamento **delle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli**, limitatamente a un solo veicolo, senza tener conto della parte di costo di acquisto che eccede euro 18.075,99 per le autovetture e autocaravan, euro 4.131,66 per i motocicli ed euro 2.065,83 per i ciclomotori;
- ✓ **70%** dell'ammontare delle quote di ammortamento **dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta**;



## I SUPER AMMORTAMENTI

|     |  |                           |                     |     |
|-----|--|---------------------------|---------------------|-----|
| RE7 | Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46 | Commi 91 e 92 L. 208/2015 | ( <sup>1</sup> ,00) | ,00 |
| RE8 | Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili  | Commi 91 e 92 L. 208/2015 | ( <sup>1</sup> ,00) | ,00 |

È UN "DI CUI" DEL TOTALE INDICATO IN COLONNA 2



## SPESE IMMOBILI DI PROPRIETÀ

| RE10 Spese relative agli immobili |   |   |  |
|-----------------------------------|---|---|--|
| Tipologia di costo                | Data di acquisto dell'immobile  |   |  |
|                                   | Dal 1/1/2010  | Triennio 2007/2009  | Dal 15/06/1990   |
| Quote di ammortamento             | Sono indeducibili.  | Sono deducibili le quote per 1/3<br>N.B. E' indeducibile la quota parte di costo dell'area.   | Sono indeducibili.<br>N.B. non è deducibile neanche un importo pari alla rendita catastale. La stessa tuttavia non va dichiarata tra i redditi fondiari. |
| Manutenzioni ordinarie            | Sono deducibili nel plafond del 5% del valore dei beni ammortizzabili al 1° gennaio<br>L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi successivi. | Sono deducibili nel plafond del 5% del valore dei beni ammortizzabili al 1° gennaio<br>L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi successivi. | Sono deducibili in base al criterio di cassa   |



## SPESE IMMOBILI DI PROPRIETÀ

| RE10 Spese relative agli immobili  |  |   |   |
|--|--|---|---|
| Spese d'ammodernamento, di ristrutturazione e di manutenzione ordinaria e straordinaria (non imputabili ad incremento del costo) | Sono deducibili nel plafond del 5% del valore dei beni ammortizzabili al 1° gennaio<br>L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi successivi.<br>N.B. Secondo parte della dottrina tali spese, invece, sarebbero deducibili per cassa. | Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione ed alla manutenzione sono deducibili mediante la capitalizzazione del costo ad incremento del valore dell'immobile e vengono spesate attraverso la procedura dell'ammortamento. | E' dubbia la deducibilità dei costi relativi all'immobile.<br><br>Poiché la legge prevede per i beni immobili ad uso promiscuo la deducibilità al 50% di tali spese, si potrebbe ritenere che le stesse siano deducibili interamente per i beni ad uso esclusivo. |



## SPESE IMMOBILI IN LEASING

| RE10 Spese relative agli immobili |   |   |   |
|-----------------------------------|---|---|---|
| Tipologia di costo                | Data di stipula del contratto di leasing                          |   |   |
|                                   | Triennio 2010/2013  | Triennio 2007/2009  | Dal 15/06/1990  |
| Canoni di leasing                 | Sono indeducibili.<br>E' indeducibile anche la rendita catastale. | Deducibile per competenza 1/3 delle quote.<br><br>Durata minima del contratto da 8 a 15 anni. E' indeducibile la quota parte del costo dell'area. | Sono indeducibili.<br><br>E' deducibile un importo pari alla rendita catastale. |



## SPESE IMMOBILI IN LEASING

| RE10 Spese relative agli immobili  |  |  |  |
|--|--|--|--|
| Dal 1/1/2014   | Il leasing immobiliare, stipulato a partire dal 01/01/2014, indipendentemente dalla durata contrattuale, rende deducibile il costo in un periodo non inferiore a 12 anni.  |  |  |
| Spese d'ammodernamento, di ristrutturazione e di manutenzione ordinaria e straordinaria (non imputabili ad incremento del costo) | Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione ed alla manutenzione sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo di imposta dal registro degli incassi e pagamenti.<br><br>L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi di imposta successivi. | Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione ed alla manutenzione sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo di imposta dal registro degli incassi e pagamenti.<br><br>L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi di imposta successivi. | Sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono sostenute e nei 4 successivi. |



## PRESTAZIONI ALBERGHIERE

Nel rigo RE15, relativo alle spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi, **sono state inserite due nuove colonne** per distinguere **le spese non addebitate analiticamente al committente da quelle addebitate analiticamente al committente.**

| RE15<br>Spese per prestazioni<br>alberghiere e per somministrazione<br>di alimenti e bevande | Spese non addebitate<br>analiticamente al committente |   | Spese addebitate<br>analiticamente al committente | Ammontare deducibile |
|--|---|---|---|----------------------|
|  | 1   | 2 | 3   |                      |
|  |   |   |   |                      |

**A tali ultime spese, infatti, non si applicano i limiti di deducibilità previsti dal primo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR (art. 8 della legge 22 maggio 2017, n. 81).**



## PRESTAZIONI ALBERGHIERE

### Esempio:

Spese addebitate analiticamente **980**

Spese non addebitate  $2.740 \times 75\% = 2055$

Compensi 72.300

Limite  $72.300 \times 2\% = 1.446$

| RE15<br>Spese per prestazioni<br>alberghiere e per somministrazione<br>di alimenti e bevande | Spese non addebitate<br>analiticamente al committente |            | Spese addebitate<br>analiticamente al committente | Ammontare deducibile |
|--|---|------------|---|----------------------|
|  | 1   | 2          | 3   |                      |
|  | <b>1.446</b>  | <b>980</b> | <b>2.426</b>                                      |                      |



## SPESE DI RAPPRESENTANZA

Spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande **che si qualificano come spese di rappresentanza**

| RE16 Spese di rappresentanza | Spese alberghiere, alimenti e bevande | Altre spese | Ammontare deducibile |
|------------------------------|---------------------------------------|-------------|----------------------|
|                              | 1 75% ,00                             | 2 100% ,00  | 3 ,00                |

ammontare delle **altre spese di rappresentanza** effettivamente sostenute ed idoneamente documentate.

importo deducibile corrispondente alla somma di colonna 1 e colonna 2 che deve essere <1% dei compensi percepiti



## SPESE DI PARTECIPAZIONE A CONVEGNI

**Sono integralmente deducibili entro il limite annuo di 10.000 euro**

| RE17  | Spese alberghiere, alimenti e bevande | Spese formazione | Spese servizi certificazione competenze | Ammontare deducibile       |
|---|---------------------------------------|------------------|---|----------------------------|
| Spese di iscrizione a master, corsi di formazione, convegni, congressi o a corsi di aggiornamento professionale | 1 75% ,00                             | 2 < 10.000 ,00   | 3 < 5.000 ,00                           | 4 <b>Colonna 2 + 3</b> ,00 |

**In colonna 2**, va indicato, **oltre all'importo di colonna 1**, l'importo deducibile delle spese di iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, **comprese quelle di viaggio e soggiorno non indicate in colonna 1**.



## SPESE DI PARTECIPAZIONE A CONVEGNI

**Esempio:**

Spese alberghiere x congressi 960  
 Spese iscrizione Master 1.100

| RE17 Spese di iscrizione a master, corsi di formazione, convegni, congressi o a corsi di aggiornamento professionale |     | Spese alberghiere, alimenti e bevande | Spese formazione | Spese servizi certificazione competenze | Ammontare deducibile |
|--|-----|---------------------------------------|------------------|---|----------------------|
| 1  | 720 | ,00                                   | 2 1.100          | ,00                                     | 3 1.820              |
| 4  |     |                                       |                  |   | ,00                  |

$960 \times 75\% = 720$ 
 $720 + 1.100 = 1.820$



## DEDUCIBILITÀ IRAP

L'importo **pari al 10% dell'IRAP**, versata nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione **sia a titolo di saldo** (di periodi d'imposta precedenti) che di acconto, deducibile dal reddito di lavoro autonomo. **Gli acconti rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo di imposta**

| RE19 Altre spese documentate |   | Irapp 10% | Irapp personale dipendente | IMU |
|------------------------------|---|-----------|----------------------------|-----|
| (di cui                      | 1 | ,00       | 2                          | ,00 |
|                              | 3 | ,00       | 4                          | ,00 |

l'ammontare dell'IRAP **versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato**

La somma della deduzione **non può eccedere l'IRAP complessivamente versata** nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione



## DEDUCIBILITÀ IMU

IMU relativa agli immobili strumentali, versata nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione

|                                      | Irap 10% | Irap personale dipendente | IMU          |     |
|--------------------------------------|----------|---------------------------|--------------|-----|
| RE19 Altre spese documentate (di cui | 1        | 2                         | 3 <b>60%</b> | 4   |
|                                      | ,00      | ,00                       | ,00          | ,00 |

**Nella medesima colonna va indicato il 60% dell'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano**

Immobili: **strumentalità per destinazione**



## PERDITA DI LAVORO AUTONOMO

Deve essere indicata l'**eventuale eccedenza di perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni** degli esercizi precedenti, formatesi nei periodi 2006 e 2007, **riportabili senza limiti di tempo**

|      |   |     |
|------|---|-----|
| RE23 | Reddito (o perdita) delle attività professionali e artistiche | ,00 |
| RE24 | Perdite di lavoro autonomo dagli esercizi precedenti          | ,00 |
| RE25 | Reddito (o perdita) da riportare nel quadro RN                | ,00 |

l'art. 1, comma 29, della legge finanziaria del 2008, ha riformulato l'art. 8 del TUIR in materia di perdite di lavoro autonomo e di imprese minori, pertanto **nel caso in cui nel rigo RE25 sia indicata una perdita, dovrà essere scomputata dal reddito complessivo nel quadro RN.**

## LA GESTIONE DELLE RITENUTE D'ACCONTO SUBITE IN DICHIARAZIONE



## SCOMPUTO DELLE RITENUTE SUBITE

### C.M. 38/E/2010 PAR. 3.3

Rapporto tra pagamento e diritto allo scomputo della ritenuta subita:

Il momento in cui il compenso si considera percepito da parte del professionista **potrebbe non coincidere** con quello rilevante ai fini dell'individuazione del periodo/mese in cui in il soggetto che ha effettuato il pagamento deve effettuare il versamento della ritenuta ed includere questa ultima nel modello 770.

**Per il committente** che paga il compenso, infatti, ai fini della 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 d'imposta in cui il compenso al quale il prelievo attiene concorre a formare il proprio reddito professionale.

|      |  |    |
|------|--|----|
| RE26 | Ritenute d'acconto<br>(da riportare nel quadro RN) | 00 |
|------|--|----|



## LE RITENUTE SUBITE SENZA CERTIFICAZIONE

### RIS. 68/E/2009

Lo scomputo della ritenuta subita in assenza di certificazione del sostituto d'imposta:

Si ritiene che il contribuente sia comunque **legittimato allo scomputo** delle ritenute subite, a **condizione** che sia in grado di documentare l'effettivo assoggettamento a ritenuta **tramite esibizione congiunta della fattura e della relativa documentazione**, proveniente da banche o altri intermediari finanziari, idonea a comprovare l'importo del compenso netto effettivamente percepito, al netto della ritenuta, così come risulta dalla predetta fattura.

Alle stesse andrà, inoltre, allegata una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** in cui il contribuente dichiara, sotto la propria responsabilità, che la documentazione attestante il pagamento si riferisce ad una determinata fattura regolarmente contabilizzata.

Con la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà il contribuente è tenuto a dichiarare, sotto la propria responsabilità, che la documentazione prodotta è riferita esclusivamente alla fattura e che a fronte della stessa non vi sono stati altri pagamenti da parte del sostituto.



## LA RIATTRIBUZIONE DELLE RITENUTE SUBITE

### C.M. 56/E/2009

I soci o associati alle società ed associazioni di cui all'articolo 5 del T.U.I.R. **possano acconsentire in maniera espressa** a che le ritenute che residuano, una volta operato lo scomputo dal loro debito IRPEF, **siano utilizzate dalla società o associazione**, sicché il credito ad esse relativo, inevitabilmente maturato dalla società o associazione per assenza di imposta a debito, possa essere dalle stesse utilizzato in compensazione per i pagamenti di altre imposte e contributi attraverso il modello F24.

L'eventuale utilizzo in compensazione da parte della società o associazione del credito relativo alla ritenute dalla stessa subite richiede, dunque, il **preventivo assenso dei soci o associati da manifestare, anche in via generalizzata, in apposito atto avente data certa** (ad esempio tramite scrittura privata autenticata) o nello stesso atto costitutivo. L'assenso dei soci può essere riferito al credito derivante dalle ritenute residue relative ad un singolo periodo d'imposta – con necessità, in tale circostanza, di rinnovo annuale dell'atto - ovvero a quello derivante da tutte le ritenute residue senza limiti di tempo, fino a revoca espressa.



## LA RIATTRIBUZIONE DELLE RITENUTE SUBITE

### C.M. 56/E/2009

Affinché la compensazione possa operare è necessario, inoltre, che ricorra l'ulteriore condizione enunciata dall'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, ossia che il credito risulti dalla dichiarazione annuale della società.

Ai fini dell'utilizzo del credito da parte della società e dell'associazione è stato istituito dalla Ris. n. 6/E/2010 lo specifico **codice tributo 6830** da utilizzare per la compilazione dei modelli F24.

Una volta che le ritenute residue sono state avocate dal soggetto collettivo ed il relativo credito è stato dal medesimo utilizzato in compensazione con i propri debiti tributari e previdenziali, **eventuali importi residui di credito non possono più essere ritrasferiti ai soci medesimi e devono essere utilizzati esclusivamente dalla società o associazione.**

In ogni caso i **soci o associati hanno facoltà di revocare l'assenso** – con un analogo atto avente data certa o con una modifica dell'atto costitutivo – e tale revoca ha efficacia con riferimento ai crediti derivanti dalle ritenute subite nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata la revoca.

Ulteriori chiarimenti sono stati forniti dalla C.M. 12/E/2010.



## LA RIATTRIBUZIONE DELLE RITENUTE SUBITE

### RISPOSTA AD INTERPELLO N. 317 DEL 10.5.2021

La compagine partecipativa della società s.a.s. istante è così composta:

- ✓ due soci persone fisiche;
- ✓ un socio Beta s.n.c., società di persone, in regime di contabilità semplificata.

In sede di predisposizione della dichiarazione modello Redditi SP ..., la società dovrà provvedere all'imputazione dei redditi prodotti nel corso del ... ai propri soci, ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, nonché alla relativa attribuzione delle suddette ritenute, ai sensi dell'articolo 22, comma 1, del medesimo TUIR.

In relazione alla prospettata imputazione delle ritenute subite verso i propri soci, **la società chiede se le disposizioni di cui al citato art. 22, comma 1, lettera c), del TUIR - «le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti» - siano d'ostacolo all'attribuzione del ... delle stesse verso il socio Beta s.n.c..**



## LA RIATTRIBUZIONE DELLE RITENUTE SUBITE

### RISPOSTA AD INTERPELLO N. 317 DEL 10.5.2021

Si osserva che l'applicazione rigidamente letterale del sopracitato ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 22 del TUIR comporterebbe l'attribuzione delle ritenute subite dalla s.a.s. istante - in proporzione alla quota di partecipazione - solamente ai propri soci persone fisiche, poiché per la s.n.c. socia non sussiste una "imposta dovuta" da cui scomputare le ritenute medesime. Residuerrebbe così in capo alla s.a.s. istante una parte delle ritenute subite (proporzionale alla quota di partecipazione nella stessa da parte della s.n.c.), non utilizzabile in compensazione per il mancato rispetto del meccanismo di previo scomputo dall'IRPEF dei soci e successiva riattribuzione del residuo alla società, delineato dalla sopracitata circolare n. 56/E del 2009.

**Un simile esito, si ritiene, sarebbe in contrasto con i meccanismi che regolano la fiscalità delle società di persone, il cui centro d'imputazione reddituale è costituito dai soci persone fisiche, anche quando nella catena partecipativa intervengano altre società di persone.**



## LA RIATTRIBUZIONE DELLE RITENUTE SUBITE

### RISPOSTA AD INTERPELLO N. 317 DEL 10.5.2021

Alla luce di quanto sopra, tenuto conto dei principi che disciplinano la fiscalità delle società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, nonché della *ratio* delle disposizioni sopracitate, come chiarita dalla circolare n. 56/E del 2009 sopra richiamata, **la scrivente è del parere che la s.a.s. attribuisca quota parte delle ritenute subite nel 2019 alla s.n.c. socia, la quale le attribuirà a sua volta ai propri soci persone fisiche.** Dopo lo scomputo dall'IRPEF di questi ultimi, l'eventuale residuo potrà essere utilizzato secondo le indicazioni della circolare in parola, di cui restano fermi gli adempimenti e i limiti e alla quale si rinvia per completezza.



## LA RIATTRIBUZIONE DELLE RITENUTE SUBITE

**C.M. 56/E/2009**

Mod. REDDITI 2021 PF

| RN33 | RITENUTE TOTALI | di cui ritenute scespe e imposta sostitutiva IRPEF | di cui altre ritenute subite | di cui ritenute cui si non utilizzate |
|------|-----------------|--|------------------------------|---------------------------------------|
|      | 1               | 2  | 3                            | 4                                     |
|      | ,00             | ,00  | ,00                          | ,00                                   |

Mod. REDDITI 2021 SP

| SEZIONE II  |  | CODICE FISCALE |  | COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE |  |               |  |                 |  |           | SESSO (DA/T) |      |       |         |
|---|--|----------------|--|--------------------------------|--|---------------|--|-----------------|--|-----------|--------------|------|-------|---------|
| Dati relativi ai singoli soci o associati e ritenute riattribuite |  | RO10           |  | COMUNE DI NASCITA              |  | PROV. (sigla) |  | DATA DI NASCITA |  | OCC.PREV. | QUOTA PART.  | MESI | QUAL. | CREDITO |
|   |  |                |  | 12                             |  | 13            |  | 14              |  | 15        | 16           | 17   | 18    | 19      |
|   |  |                |  |                                |  |               |  |                 |  |           |              |      |       |         |

| SEZIONE V                        |  | Eccedenza ritenute precedente dichiarazione |  | di cui compensate nel Mod. F24 |  | Ritenute presentate dichiarazione |  | Credito di cui si chiede il rimborso |  | Credito da utilizzare in compensazione |  |
|----------------------------------|--|---|--|--------------------------------|--|-----------------------------------|--|--------------------------------------|--|--|--|
| Credito IRPEF da ritenute subite |  | RX51  |  | 1                              |  | 2                                 |  | 3                                    |  | 4                                      |  |
|                                  |  |   |  |                                |  |                                   |  |                                      |  |  |  |

## IL REGIME FORFETTARIO



## REQUISITI D'ACCESSO DAL 2020

Ricavi conseguiti o compensi percepiti, ragguagliati ad anno, di ammontare non superiore a 65.000 euro.

Sostenimento di spese per un ammontare complessivamente non superiore a 20.000 euro lordi per:

- ✓ lavoro accessorio (art. 70 del DLgs. 276/2003);
- ✓ lavoratori dipendenti;
- ✓ collaboratori di cui all'art. 50 co. 1 lett. c) e c-bis) del TUIR, anche se assunti secondo la modalità riconducibile ad un progetto ai sensi degli artt. 61 ss del DLgs. 276/2003;
- ✓ utili erogati agli associati in partecipazione con apporto costituito da solo lavoro (art. 53 co. 2 lett. c) del TUIR);
- ✓ somme corrisposte per le prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore medesimo o dai suoi familiari (art. 60 del TUIR).



## CAUSE D'ESCLUSIONE DAL NUOVO REGIME FORFETTARIO

### VANNO VERIFICATE NELL'ANNO DI APPLICAZIONE DEL REGIME E NON NELL'ANNO PRECEDENTE

persone fisiche che si **avvalgono di regimi speciali ai fini IVA** o di regimi forfetari di determinazione del reddito;

soggetti **non residenti**, ad eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri della UE o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicurino un adeguato scambio di informazioni e che producano nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto;

soggetti che in via esclusiva o prevalente **effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato**, di terreni edificabili di cui all'articolo 10, co. 1, numero 8), del D.P.R. 633/1972 o di mezzi di trasporto nuovi di cui all'art. 53, co. 1, del D.L. 331/1993;

gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni **che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni** di cui all'art. 5 del Tuir ovvero a SRL in regime di trasparenza di cui all'articolo 116 del Tuir.



## ALTRE CAUSE D'ESCLUSIONE DAL NUOVO REGIME FORFETTARIO

Esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni (lett. d-bis);

Possesso, nell'anno precedente, di redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la soglia non deve essere verificata se il rapporto di lavoro è cessato (lett. d-ter);



## CONDIZIONI OSTATIVE DAL 2020

Utilizzo di regimi speciali IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo (lett. a)

Residenza fiscale all'estero (fatta eccezione per i residenti in Stati UE/SEE che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo) (lett. b)

Effettuazione, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi (lett. c)

Esercizio di attività d'impresa, arti o professioni e, contemporaneamente all'esercizio dell'attività:  
•partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari (art.5 del TUIR)  
•controllo, diretto o indiretto, di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (lett. d)

Esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni (lett. d-bis)

Possesso, nell'anno precedente, di redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la soglia non deve essere verificata se il rapporto di lavoro è cessato (lett. d-ter)



## CONDIZIONI OSTATIVE DAL 2020

| Fattispecie  | Configurabilità della causa ostativa  | Prassi   |
|--|---|--|
| Partecipazioni in società semplice   | No, ma solo se la società produce redditi diversi da quelli di lavoro autonomo o, di fatto, d'impresa | Circ. 9/2019, § 2.3.2                            |
| Società di fatto   | Si, in caso di svolgimento di attività commerciali (equiparazione alle snc)                           | Circ. 9/2019, § 2.3.2                            |
| Partecipazioni possedute a titolo di nuda proprietà  | Si  | Risposte a interpello 125/2019 e 127/2019        |
| Cessione di partecipazione in snc nel gennaio 2019 e apertura di partita IVA individuale per svolgere la stessa attività della società partecipata | No (limitatamente al 2019)  | Risposta a interpello 181/2019                   |
| Acquisto della partecipazione in corso d'anno per successione o donazione  | No, se partecipazione ceduta entro l'anno   | Circ. 9/2019, § 2.3.2; risposta a Telefisco 2020 |
| Trasformazione della società di persone in società cooperativa r.l.  | No, ma valutazione della causa ostativa relativa a detenzione di partecipazioni in srl                | Risposta a interpello 124/2019                   |



## CONDIZIONI OSTATIVE DAL 2020

| Fattispecie: continuità di rapporto con precedente datore di lavoro   | Operatività della causa ostativa               |
|---|--|
| Reddito da pensione (a seguito di pensionamento obbligatorio)   | No   |
| Compensi percepiti dai lavoratori soci di cooperative (art. 50 co. 1 lett. a)   | Si   |
| Indennità e compensi corrisposti al dipendente da terzi (art. 50 co. 1 lett. b)   | Si   |
| Somme corrisposte a titolo di borse di studio (art. 50 co. 1 lett. c)   | No   |
| Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (art. 50 co. 1 lett. c-bis)                     | Si (salvo per i compensi a revisori e sindaci) |
| Remunerazioni dei sacerdoti (art. 50 co. 1 lett. d)   | No   |
| Compensi per l'attività intramuraria (art. 50 co. 1 lett. e)  | Si   |
| Indennità, gettoni di presenza e altri compensi corrisposti per l'esercizio di funzioni pubbliche (art. 50 co. 1 lett. f) | No   |
| Indennità corrisposte per cariche elettive (art. 50 co. 1 lett. g)  | No   |
| Rendita vitalizia e rendita a tempo determinato (art. 50 co. 1 lett. h)   | No   |
| Prestazioni pensionistiche complementari corrisposte dai fondi pensione (art. 50 co. 1 lett. h-bis)                       | No   |
| Assegni periodici (art. 50 co. 1 lett. i)   | No   |
| Compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili (art. 50 co. 1 lett. l)                             | No   |



## CONDIZIONI OSTATIVE DAL 2020

| Tipologia di attività   | Coefficiente di redditività |
|---|-----------------------------|
| Industrie alimentari e delle bevande (codice attività 10 e 11)  | 40%                         |
| Commercio all'ingrosso e al dettaglio (codice attività 45, da 46.2 a 46.9, da 47.1 a 47.7, 47.9)  | 40%                         |
| Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande (codice attività 47.81)  | 40%                         |
| Commercio ambulante di altri prodotti (codice attività 47.82 e 47.89)   | 54%                         |
| Costruzioni e attività immobiliari (codice attività 41, 42, 43, 68)   | 86%                         |
| Intermediari del commercio (codice attività 46.1)   | 62%                         |
| Servizi di alloggio e di ristorazione (codice attività 55 e 56)   | 40%                         |
| Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi (codice attività da 64 a 66, da 69 a 75, da 85 a 88) | 78%                         |
| Altre attività (codice attività da 01 a 03, da 05 a 09, da 12 a 33, da 35 a 39, da 49 a 53, da 58 a 63, da 77 a 82, 84, da 90 a 99)                               | 67%                         |



## COME CALCOLARE IL REDDITO E L'IMPOSTA DA VERSARE

**Non assumono alcuna rilevanza le spese sostenute nel periodo**, siano esse inerenti o meno all'attività svolta dal contribuente;

**Sono portati in deduzione i contributi previdenziali versati in ottemperanza** a disposizioni di legge, fino a concorrenza del reddito;

**Il computo dei ricavi avviene secondo il principio di CASSA; l'imposta del 15% è sostitutiva dell'imposta sui redditi (IRPEF), delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).**



## COME CALCOLARE IL REDDITO E L'IMPOSTA DA VERSARE

### Imprese familiari/coniugali

**viene stabilito che l'imposta sostitutiva sia dovuta esclusivamente dal titolare dell'impresa ed è calcolata sul reddito dell'impresa stessa prima dell'imputazione della quota ai familiari.**

I contributi previdenziali **sono deducibili**, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, ovvero, se non fiscalmente a carico, qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi.



## COME CALCOLARE IL REDDITO E L'IMPOSTA DA VERSARE

Soggetto che svolge l'attività di avvocato e nel 2020 ha applicato il regime forfettario; nel corso dell'anno ha incassato compensi per € 13.000 e versato contributi previdenziali per € 2.700.

|                                 |                                |
|---------------------------------|--------------------------------|
| <b>Compensi percepiti</b>       | <b>€ 13.000</b>                |
| <b>Reddito imponibile lordo</b> | $€ 13.000 * 78\% = € 10.140$   |
| <b>Contributi previdenziali</b> | <b>€ 2.700</b>                 |
| <b>Reddito imponibile netto</b> | $€ 10.140 - € 2.700 = € 7.440$ |
| <b>Imposta sostitutiva 15%</b>  | $€ 7.440 * 15\% = € 1.116$     |



## IRRILEVANZA DI PLUSVALENZE, MINUSVALENZE E SOPRAVVENIENZE ATTIVE E PASSIVE

Non partecipano alla formazione del reddito imponibile le plusvalenze e le minusvalenze realizzate, anche se riferite a beni acquistati prima dell'accesso al regime, così come le sopravvenienze, sia attive che passive (CM 10/2016, § 4.3.1).

### **Cessione d'azienda**

Nell'ambito di una cessione d'azienda che si realizzi durante il regime forfettario sarebbe assoggettato a tassazione l'importo del corrispettivo relativo all'avviamento (risposta interpello Agenzia delle Entrate 478/2019).

Tale posizione desta perplessità in quanto si pone in contrasto con il principio di unitarietà della plusvalenza da cessione d'azienda e poiché inquadra la componente di corrispettivo riferibile all'avviamento come ricavo, piuttosto che come plusvalenza.



## PERDITE FISCALI PREGRESSE

Dal reddito soggetto ad imposta sostitutiva sono scomputabili le perdite fiscali generate nei periodi d'imposta anteriori all'accesso al regime, secondo le regole ordinarie stabilite dal TUIR (art. 1 co. 68 della L. 190/2014).

Le perdite fiscali realizzate nell'esercizio di arti e professioni (in contabilità ordinaria o semplificata), non potendo essere portate a nuovo negli esercizi successivi, non influenzano il reddito realizzato nel periodo di applicazione del regime forfettario



| Norma   | Regime in cui è maturata la perdita                                      | Scomputo dal reddito d'impresa forfettario  |
|---|--|---|
| Art. 1 co. 108 della L. 244/2007                        | Regime dei contribuenti minimi (L. 244/2007) e di vantaggio (DL 98/2011) | Si, nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero ammontare che trova capienza (ris. Agenzia delle Entrate 123/2010). Le perdite realizzate nei primi 3 anni di attività sono riportabili senza limiti temporali.  |
| Art. 8 co. 3 del TUIR                                   | Contabilità ordinaria  | Si, in misura non superiore all'80% dei redditi d'impresa, senza limiti di tempo. Scomputo pieno e illimitato per le perdite relative ai primi tre esercizi dell'attività d'impresa.  |
| Artt.8 co. 3 del TUIR e 1 co. 25 - 26 della L. 148/2018 | Contabilità semplificata   | Si, senza limiti di tempo nel rispetto del peculiare regime transitorio, a condizione che la perdita sia maturata a partire dal periodo d'imposta 2017 (circ. Agenzia delle Entrate 8/2019, § 2.13 e 9/2019, § 4.3). Scomputo pieno e illimitato per le perdite relative ai primi tre esercizi dell'attività d'impresa. |



## SOGGETTI GIÀ IN ATTIVITÀ E CHE INTENDONO AVVALERSI DEL REGIME FORFETTARIO

Il regime **rappresenta un regime naturale al verificarsi dei presupposti**

**Non va** effettuata alcuna opzione o specifiche comunicazioni all'A.E.

**Il contribuente che valuta la non convenienza** nell'adozione del regime forfettario, **potrà comunque optare (comportamento concludente) per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari e delle imposte secondo il regime semplificato (che risulta essere il regime naturale alternativo)**



## SOGGETTI GIÀ IN ATTIVITÀ E CHE INTENDONO AVVALERSI DEL REGIME FORFETTARIO

**M** **QUADRO VO**  
**OPZIONI**

Sez. 3 - Opzioni e revoche agli effetti del versamento dell'IVA che delle imposte sui redditi

|   |                                    |                                   |
|---|------------------------------------|-----------------------------------|
| <b>VO30</b> APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991<br>Determinazione forfettaria dell'IVA e dei redditi.   | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
| <b>VO31</b> ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA<br>Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 78, comma 8, l. n. 413/1991)   | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
| <b>VO32</b> AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)  | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
| <b>VO33</b> REGIME FORFETTARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI<br>Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 99, legge n. 190/2014) | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |

**Rigo VO33**

**Casella 1** deve essere barrata dai contribuenti che essendo in possesso dei requisiti per l'applicazione del regime previsto dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014, hanno optato, nell'anno 2020, per la **determinazione dell'iva e del reddito nei modi ordinari**.

L'opzione è vincolante per un triennio ed è valida fino a revoca.

**Casella 2** deve essere barrata per comunicare la **revoca dell'opzione**. (Circolare n. 10/E del 4 aprile 2016, par. 3.1.1).



## NESSUN CAMBIO DI REGIME IN CORSO D'ANNO

In corso d'anno in caso di superamento del limite annuo di fatturato il contribuente non deve cambiare regime contabile; il regime forfettario non sarà più applicabile dall'anno successivo.

Lo stesso vincolo è previsto in corso d'anno in caso di variazione del regime contabile solo per scelta spontanea.

In caso di errore nell'applicazione del regime nei primi mesi dell'anno, è possibile procedere alla rettifica dei documenti (interpello 499 del 26 novembre 2019) entro il termine della liquidazione Iva del primo trimestre, con effetto per l'anno di imposta al quale sarà applicato il regime scelto.



## LE ULTERIORI AGEVOLAZIONI

### **Aliquota imposta ridotta**

**riduzione dell'imposta sostitutiva dal 15% al 5% per i primi 5 anni di attività per le start up**

### **Riduzione contribuzione IVS**

Sul reddito si applica la contribuzione **dovuta** ai fini previdenziali, **ridotta del 35%**

**L'agevolazione non si applica per i contributi dovuti alla Gestione Separata Inps**



## REQUISITI PER USUFRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI PER START UP

- ✓ **Il contribuente non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare**
- ✓ **L'attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, (escluso il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni)**



## REQUISITI PER USUFRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI PER START UP

**Qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi/compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non deve superare i limiti previsti per quell'attività sulla base della classificazione ATECO.**

La "mera prosecuzione" si desume dalla contemporanea presenza delle seguenti circostanze:

- ✓ l'attività nuova e quella precedente presentano il medesimo contenuto economico;
- ✓ le attività si fondano sulla stessa organizzazione di mezzi necessari al loro svolgimento (localizzazione, strumentazione utilizzata, clientela servita).



## AL FINE DI FRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI CONTRIBUTIVE IVS È NECESSARIO EFFETTUARE UNA SPECIFICA COMUNICAZIONE TELEMATICA

- ✓ **Nuova attività:** aderendo al regime agevolato si potrà **presentare la domanda in via telematica tramite il cassetto previdenziale artigiani commercianti tempestivamente dalla data di ricezione della delibera di avvenuta iscrizione alla Gestione Inps**
- ✓ **Soggetti già in attività:** dovranno presentarla, a pena di decadenza, **entro il 28 febbraio dell'anno di prima adozione del regime agevolato** tramite il cassetto previdenziale artigiani commercianti disponibile sul sito dell'Inps

## IL REGIME FISCALE DI VANTAGGIO



## REGIME FISCALE DI VANTAGGIO

Il regime di vantaggio (o dei “nuovi minimi”) è subentrato a quello dei minimi dal 2012.

Coloro che hanno intrapreso l’esercizio di imprese, arti o professioni, in presenza dei requisiti richiesti dalla legge nel 2012, o fino a tutto il 2015, hanno potuto adottare tale regime agevolato.

Chi ad oggi sta applicando un diverso regime, **non potrà mai accedere al regime di vantaggio, dato che è stato abrogato a partire dal 2014, per poi essere “riesumato” solo per il 2015.**



## REGIME FISCALE DI VANTAGGIO

Attenzione però a chi ha iniziato l'attività nel 2012:

il 2016 ha rappresentato **l'ultimo anno di permanenza**, fatto salvo **che il contribuente non abbia ancora compiuto 35 anni**.



In questo caso, **potrà continuare ad applicare il regime fino a tale anno, in costanza dei requisiti**

**Fuoriesce dal regime anche chi** nel triennio precedente abbia acquistato **complessivamente beni strumentali, anche in leasing, per un ammontare >15.000€** (i beni ad utilizzo promiscuo rilevano per il 50% del loro valore e il limite va riferito all'intero triennio e non va ragguagliato ad anno, anche nell'eventualità che l'attività sia iniziata da meno di tre anni)



## REGIME FISCALE DI VANTAGGIO

Il regime di vantaggio è quindi un regime ad «esaurimento».

Viene applicato solo da coloro che hanno iniziato l'attività entro il 2015 e mantengono contestualmente, nel periodo di imposta, i requisiti:

- ✓ di ricavi/compensi non superiori ad euro 30.000
- ✓ di età anagrafica nel limite di 35 anni.

## QUADRO LM: MOD. REDDITI 2021 PF



## REGIME DI VANTAGGIO

**Il regime di vantaggio si applica, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, esclusivamente alle persone fisiche che hanno intrapreso un'attività d'impresa, arte o professione successivamente al 31 dicembre 2007 e che già fruivano del medesimo regime alla data del 31 dicembre 2015.**

Il regime è applicabile anche oltre il quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio dell'attività ma non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Il reddito di impresa o di lavoro autonomo dei soggetti che rientrano nel presente regime è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa o dell'arte o della professione; concorrono altresì alla formazione del reddito le plusvalenze e le minusvalenze dei beni relativi all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione.

L'imputazione delle spese, dei ricavi e dei compensi al periodo d'imposta deve essere effettuata sulla base del cd. "principio di cassa", e cioè in considerazione del momento di effettiva percezione del ricavo o compenso, nonché di effettivo sostenimento del costo o della spesa. Si precisa che i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile (art. 2, comma 36- quaterdecies del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138).



## REGIME DI VANTAGGIO

| SEZIONE I                  |                          | LM1  | Codice attività  |                           |                             |                             |                              |   |     |
|----------------------------|--------------------------|------|--|---------------------------|-----------------------------|-----------------------------|------------------------------|---|-----|
| Regime di vantaggio        |                          | LM2  | Totale componenti positivi                                     |                           |                             |                             | ,00                          |   |     |
| Determinazione del reddito |                          | LM3  | Rimanevole finali  |                           |                             |                             | ,00                          |   |     |
|                            |                          | LM4  | Differenza (LM2 - LM3)   |                           |                             |                             | ,00                          |   |     |
| Impresa                    | <input type="checkbox"/> | LM5  | Totale componenti negativi                                     | di cui 1                  | 2                           | 3                           | 4                            | 5 | ,00 |
| Autonomo                   | <input type="checkbox"/> |      |  | Commi 91 e 92 L. 208/2015 | Art. 1, comma 8 L. 232/2016 | Art. 1, comma 9 L. 232/2016 | Art. 1, comma 10 L. 232/2016 |   |     |
| Impresa familiare          | <input type="checkbox"/> |      |  |                           |                             |                             |                              |   |     |
|                            |                          |      |  |                           |                             |                             |                              |   |     |
|                            |                          |      |  |                           |                             |                             |                              |   |     |
|                            |                          | LM6  | Reddito lordo o perdita (LM4 - LM5 col.5)                      |                           |                             |                             | ,00                          |   |     |
|                            |                          | LM7  | Contributi previdenziali e assistenziali                       |                           |                             |                             | ,00                          |   |     |
|                            |                          | LM8  | Reddito netto  |                           |                             |                             | ,00                          |   |     |
|                            |                          | LM9  | Perdite pregresse  |                           |                             |                             | ,00                          |   |     |
|                            |                          | LM10 | Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva |                           |                             |                             | ,00                          |   |     |
|                            |                          | LM11 | Imposte sostitutive 5%   |                           |                             |                             | ,00                          |   |     |

Nel rigo LM5 (totale componenti negativi), va indicato in colonna 5 l'ammontare:

- dagli acquisti di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci, pagate nel presente periodo d'imposta;
- delle spese relative a beni ad uso promiscuo che, indipendentemente dalle specifiche limitazioni previste dalle norme del TUIR, sono deducibili nella misura del 50 per cento dell'importo corrisposto. Per i contribuenti che adottano il presente regime si presumono sempre ad uso promiscuo autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli e telefonia, pertanto tutte le spese ad essi inerenti (lubrificanti, manutenzioni, tasse di possesso, assicurazioni e altri costi per autoveicoli, leasing, telefonia) sono deducibili al 50 per cento;
- dei canoni di leasing pagati nel presente periodo d'imposta. Si precisa che detti canoni sono integralmente deducibili, salvo la limitata deducibilità se relativi a beni promiscui;
- delle spese per omaggi, vitto e alloggio. Dette spese possono essere portate in deduzione per l'intero importo pagato se inerenti all'esercizio dell'attività;
- del costo di acquisto dei beni strumentali per i quali il pagamento è avvenuto nel presente periodo d'imposta;
- delle sopravvenienze passive realizzate nel presente periodo d'imposta;
- delle altre spese sostenute nel presente periodo d'imposta.



## REGIME DI VANTAGGIO

### COMPONENTI NEGATIVI

Negli importi di colonna 5 va altresì ricompresa:

- l'eventuale maggiorazione del 40 per cento, della spesa, della quota di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, fiscalmente deducibile, relativa agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, compresi i beni di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR, di cui all'art. 1, commi 91 e 92, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, da riportare anche in **colonna 1**;
- L'importo della maggiorazione del 40 per cento relativa agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui al citato art. 164, comma 1, lett. b) e b-bis), del TUIR, di cui all'art. 1, comma 8, della legge 11 dicembre 2016 n. 232 e di cui all'art. 1, comma 29 legge 27 dicembre 2017, n. 205, e, da ultimo, ai sensi di quanto previsto dall'art. 1 del decreto-legge n. 34 del 2019, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 58 del 2019; in tal caso l'importo della maggiorazione va evidenziato anche in **colonna 2**;
- il maggior valore (150 per cento) delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, che favoriscano processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello «Industria 4.0», compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, (c.d. iper-ammortamento) di cui all'art. 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, di cui all'art. 1, comma 30 legge 27 dicembre 2017, n. 205 e di cui all'art. 1, comma 61, della legge 30 dicembre 2018, n. 145). L'importo della maggiorazione va esposto anche in **colonna 3**;
- il maggior valore (40 per cento) delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali compresi nell'elenco di cui all'allegato B annesso alla citata legge n. 232 del 2016, di cui all'art. 1, comma 10, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, di cui all'art. 1, comma 31 legge 27 dicembre 2017, n. 205 e di cui al comma 229 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145; tale importo va riportato anche in **colonna 4**.



Si precisa che le deduzioni forfetarie per spese non documentate non trovano applicazione nell'ambito del regime di vantaggio in quanto detto regime si fonda sul principio di cassa, che prevede la rilevanza delle sole spese sostenute.



## REGIME FORFETARIO

### REQUISITI DI ACCESSO



L'infedele indicazione, da parte dei contribuenti, dei requisiti e le condizioni di cui ai commi 54 e 57 e 65, comporta l'aumento delle sanzioni stabilite dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in misura del 10 per cento, nei casi previsti dal comma 74 del citato articolo 1.

|      |  |  |                                    |
|------|--|--|------------------------------------|
| LM21 | Sussistenza requisiti accesso regime (art.1, comma 54) 1 | Assenza cause ostative applicazione regime (art.1, comma 57) 2 | Nuova attività (art.1, comma 65) 3 |
|------|--|--|------------------------------------|



I contribuenti che adottano il regime forfetario sono esclusi dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale. Inoltre, tali contribuenti non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del D.P.R. n. 600 del 1973, ad eccezione delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 del medesimo decreto (art. 6 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58). Tali soggetti devono tuttavia fornire, nell'apposita sezione del quadro RS, gli specifici elementi informativi relativi all'attività svolta, nonché i dati dei redditi erogati per i quali, all'atto del pagamento, non è stata operata la ritenuta alla fonte, in base a quanto previsto dall'art. 1, commi 69 e 73 della legge 23 dicembre 2014, n. 190.



## REGIME FORFETARIO

Sul reddito imponibile si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, pari al 15 per cento. Nel caso di imprese familiari di cui all'articolo 5, comma 4 TUIR, l'imposta sostitutiva, calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate ai coniuge e ai collaboratori familiari, è dovuta dall'imprenditore.

| GRUPPO DI SETTORE  | CODICI ATTIVITÀ ATECO 2007   | VALORE SOGLIA DEI RICAVI/COMPENSI | COEFFICIENTE DI REDDITIVITÀ |
|--|--|-----------------------------------|-----------------------------|
| Industrie alimentari e delle bevande   | (10-11)  | 65.000                            | 40%                         |
| Commercio all'ingrosso e al dettaglio  | 45 - (da 48.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9  | 65.000                            | 40%                         |
| Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande   | 47.81  | 65.000                            | 40%                         |
| Commercio ambulante di altri prodotti  | 47.82- 47.89   | 65.000                            | 54%                         |
| Costruzioni e attività immobiliari   | (41-42-43)- (68)   | 65.000                            | 86%                         |
| Intermediari del commercio   | 46.1   | 65.000                            | 62%                         |
| Attività dei Servizi di alloggio e di ristorazione   | (55-56)  | 65.000                            | 40%                         |
| Attività Professionali, Scientifiche, Tecniche, Sanitarie, di istruzione, Servizi Finanziari ed Assicurativi | (64-65-66)-(69-70-71-72-73-74-75)-(85)-(66-87-88)  | 65.000                            | 78%                         |
| Altre attività economiche  | (01-02-03)-(05-06-07-08-09)-(12-13-14-15-16-17-18-19-20-21-22-23-24-25-26-27-28-29-30-31-32-33)-(35)-(36-37-38-39)-(49-50-51-52-53)-(56-59-60-61-62-63)-(77-78-79-80-81-82)-(84)-(90-91-92-93)-(94-95-96)-(97-98)-(99) | 65.000                            | 67%                         |



## REGIME FORFETARIO

### SVOLGIMENTO DI PIÙ ATTIVITÀ CONTRADDISTINTE DA DIVERSI CODICI ATECO

Se le attività rientrano **nel medesimo gruppo**, tra quelli individuati, in base ai settori merceologici, il contribuente compila il rigo LM22, indicando, in colonna 1 **il codice ATECO relativo all'attività prevalente**, in colonna 2 il relativo coefficiente di redditività, in colonna 3 il volume totale dei compensi e corrispettivi, e in colonna 5 il relativo reddito determinato forfetariamente;

Se le attività **rientrano in differenti gruppi**, il contribuente deve compilare un distinto rigo, da LM22 ad LM27 per le attività rientranti in uno stesso gruppo.

Nel **rigo LM34, colonna 3 (reddito lordo)**, va indicato il reddito lordo, dato dalla somma degli importi dei redditi relativi alle singole attività, indicati alla colonna 5 dei rigi da LM22 ad LM27



## REGIME FORFETARIO

**Reddito dei soggetti che aderiscono al regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (Art. 27, commi 1 e 2, D.L. 6 luglio 2011, n. 98) - Reddito dei contribuenti che fruiscono del regime forfetario (art. 1, commi 54 - 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190) – Quadro LM**

Nei rigi da **LM22 ad LM27**, prevista una nuova colonna 4 ove indicare gli eventuali compensi percepiti dagli esercenti arti e professioni a seguito di cessione dei diritti d'autore o utilizzo opere d'ingegno correlate allo svolgimento dell'attività, da assoggettare ad imposta sostitutiva con gli specifici coefficienti di abbattimento previsti dall'art. 54, comma 8, del TUIR (risposta ad interpello n. 517 del 12 dicembre 2019).

|      | Sostituita regolarità accesso regime (art. 1, comma 54) |                          | Assenza cause ostative applicazione regime (art. 1, comma 57) |     | Nuova attività (art. 1, comma 65) |                      |
|------|---|--------------------------|---|-----|-----------------------------------|----------------------|
|      | Codice attività   | Coefficiente redditività | Componenti positivi   |     | Diritto Autore Correlati          | Reddito per attività |
|      | 1   | 2                        | %   | 3   | 4                                 | 5                    |
| LM22 |   |                          |   | .00 | .00                               | .00                  |
| LM23 | 1   | 2                        | %   | 3   | 4                                 | 5                    |
| LM24 | 1   | 2                        | %   | 3   | 4                                 | 5                    |
| LM25 | 1   | 2                        | %   | 3   | 4                                 | 5                    |
| LM26 | 1   | 2                        | %   | 3   | 4                                 | 5                    |
| LM27 | 1   | 2                        | %   | 3   | 4                                 | 5                    |



## REGIME FORFETARIO

### CIRCOLARE 10 APRILE 2019, N. 9/E, RISPOSTA AD INTERPELLO N. 517 DEL 12 DICEMBRE 2019

I compensi percepiti dagli esercenti arti e professioni a seguito di cessione dei diritti d'autore o utilizzo opere d'ingegno **correlate allo svolgimento dell'attività** sono assoggettati ad imposizione **in base ai criteri previsti dall'art. 54, comma 8 del TUIR.**

Detti compensi, da indicare in **colonna 4**, concorreranno al reddito da assoggettare ad imposta sostitutiva previamente abbattuti:

- ✓ in **misura del 25%**,
- ✓ in **misura del 40%**, nel caso in cui il dichiarante abbia età inferiore ai 35 anni.



## REGIME FORFETARIO

### Esempio professionista

Compensi 32.000

Diritti autore 12.500

| LM21 | Sussistenza requisiti accesso regime (art.1, comma 54) | Assenza cause ostative applicazione regime (art.1, comma 57) | Nuova attività (art.1, comma 65) |                          |                          |
|------|--|--|----------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| LM22 | Codice attività  | Coefficiente redditività                                     | Componenti positivi              | Diritto Autore Correlati | Reddito per attività     |
| LM23 | 1  | 2 <b>78%</b>   | 3 <b>compensi</b>                | 4 ,00                    | 5 <b>Compensi</b> ,00    |
| LM24 | 1  | 2  | 3                                | 4 ,00                    | 5 <b>X</b> ,00           |
| LM25 | 1  | 2  | 3                                | 4 ,00                    | 5 <b>Coeff col.2</b> ,00 |
| LM26 | 1  | 2  | 3                                | 4 <b>Diritti autore</b>  | 5 <b>Diritti at.</b> ,00 |
| LM27 | 1  | 2  | 3                                | 4 ,00                    | 5 <b>0,75 o 0,40</b> ,00 |

Reddito da assoggettare imposta sostitutiva

Compensi 32.000 x 78% = 24.960

Diritti autore 12.500 x 0,75 = 9.375

**34.335**



## REGIME FORFETARIO

|  |    |   |    |
|--|----|---|----|
| LM33 Contributi a fondo perduto <sup>1</sup> | 00 | Contributi e indennità art. 10-bis DL 137/2020 <sup>2</sup> | 00 |
|--|----|---|----|

Nel rigo **LM33, col. 1**, va indicato l'ammontare dei contributi a fondo perduto che non concorrono alla formazione del reddito (da non riportare nella colonna 2), previsti dalle seguenti disposizioni del 2020: art. 25 del D.L. n. 34, art. 59 del D.L. n. 104, art. 1 del D.L. n. 137, e art. 2 del D.L. n. 149 e art. 2 del D.L. n. 172. I contributi sono riconosciuti nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e, pertanto, va compilato il prospetto "Aiuti di Stato" presente nel quadro RS;

Nel rigo **LM33, col. 2**, va indicato l'ammontare dei contributi e delle indennità di qualsiasi natura, erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione. Le disposizioni si applicano, nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", e successive modifiche, alle misure deliberate successivamente alla dichiarazione dello stato di emergenza sul territorio nazionale avvenuta con delibera del Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2020, e successive proroghe (art. 10-bis del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176) e, pertanto, vanno indicati in colonna 2 i contributi e le indennità che, in assenza delle citate disposizioni agevolative, sarebbero stati fiscalmente imponibili, e va compilato il prospetto "Aiuti di Stato" presente nel quadro RS;



## REGIME FORFETARIO

|   | Artigiani e commercianti | Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95) | 3  |
|---|--------------------------|---|----|
| LM34 Reddito lordo                            | 1                        | 2   | 00 |
| LM35 Contributi previdenziali e assistenziali | 1                        | 2   | 00 |
| LM36 Reddito netto                            |                          |   | 00 |

Nelle colonne 1 e 2 va esposto distintamente il reddito forfetario lordo afferente a ciascuna gestione previdenziale.

In particolare:

- nella **colonna 1 - "Artigiani e commercianti"**, va indicata, ai sensi dell'art. 10 del decreto legislativo n. 241 del 1997, la somma degli importi indicati nella predetta colonna 5 aventi natura di reddito d'impresa, afferenti la gestione speciale Artigiani e commercianti;
- nella **colonna 2 - "Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)"** va indicata la somma dei redditi, indicati nella predetta colonna 5, aventi natura di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, comma 1 del TUIR, soggetto alla gestione separata di cui all'art. 2, comma 26, Legge n. 335 del 1995.

Nel rigo **LM35 (contributi previdenziali e assistenziali)**, in **colonna 1**, va indicato l'ammontare dei contributi previdenziali e assistenziali versati nel presente periodo d'imposta in ottemperanza a disposizioni di legge. Dal reddito così determinato, si devono dedurre per intero i contributi previdenziali, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico e quelli versati per i collaboratori non a carico ma per i quali il titolare non ha esercitato il diritto di rivalsa (art. 1 comma 64 della legge 190 del 2014). Nella **colonna 2**, deve essere indicato l'importo dei predetti contributi che trova capienza nel reddito indicato nel rigo LM34, colonna 3.

Gli eventuali contributi previdenziali versati e dedotti in anni precedenti, in costanza del regime forfetario, e restituiti dall'ente previdenziale, sono assoggettati ad imposta sostitutiva nell'anno in cui avviene la restituzione e, a tal fine, i relativi importi concorrono, con segno negativo, all'importo dei contributi da indicare in colonna 1 (risposta interpello n. 400 del 9 ottobre 2019).

L'eventuale eccedenza deve essere indicata nel rigo **LM49** ed è deducibile dal reddito complessivo ai sensi dell'art. 10 del TUIR.

|  |    |
|--|----|
| LM49 Eccedenza contributi previdenziali e assistenziali di cui al rigo LM7 e LM35 (riportare tale importo nel quadro RP) | 00 |
|--|----|



## REGIME FORFETARIO

| LM37 Perdite pregresse | Artigiani e commercianti |                     | Gestione separata autonoma (art. 2 c. 26 L. 335/95) |   |   |
|------------------------|--------------------------|---------------------|---|---|---|
|                        | 1                        | 2                   | 3   | 4 | 5 |
|                        | Misura limitata 60%      | Misura limitata 80% | Misura Piena  |   |   |
| (di cui                | 3                        | 4                   | 5   | 6 |   |

Nel rigo LM37 (perdite pregresse), in colonna 6, vanno riportate le eccedenze di perdite pregresse. In tale colonna vanno indicate, tra l'altro, le perdite maturate nel periodo di applicazione del "regime fiscale di vantaggio" di cui al DL n. 98 del 2011, riportabili nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, indicate nel rigo LM50 del modello Redditi PF 2020.

I soggetti che svolgono attività d'impresa e che nei periodi d'imposta precedenti non compilavano il quadro LM, indicano inoltre nella colonna 3 le eventuali perdite d'impresa in contabilità semplificata realizzate nel periodo d'imposta 2017 e 2018, utilizzabili in misura limitata del 60 per cento, nella colonna 4 le perdite pregresse in contabilità ordinaria utilizzabili in misura limitata dell'80 per cento, e nella colonna 5 le perdite realizzate nei primi tre anni di attività, utilizzabili in misura piena, ai sensi dell'art. 8, comma 3 del TUIR. Nella stessa colonna 5 vanno altresì indicate da parte dei contribuenti che si trovavano nel regime di vantaggio (o dei vecchi minimi), le perdite realizzate nei primi tre anni di attività, riportabili senza limiti temporali. Gli importi indicati nelle colonne 3, 4 e 5 vanno riportati anche nella colonna 6.

Nelle colonne 1 e 2 va esposto l'ammontare delle perdite pregresse, facenti parte dell'importo indicato nella colonna 6, relative ai redditi afferenti le singole gestioni previdenziali, considerati nelle colonne 1 e 2 del rigo LM34.



## REGIME FORFETARIO

| SEZIONE IV<br>Perdite<br>non compensate        | LM50 | Eccedenza 2015 | Eccedenza 2016 | Eccedenza 2017 | Eccedenza 2018 | Eccedenza 2019 | Eccedenza 2020 |
|--|------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|  | 1    | 2              | 3              | 4              | 5              | 6              |                |
| LM51 PERDITE RIPORTABILI SENZA LIMITI DI TEMPO |      |                |                |                |                |                |                |
| (di cui relative al presente anno              | 1    |                |                |                |                |                |                |

### SEZIONE IV - Perdite non compensate

Nel rigo LM50 vanno indicate le eventuali perdite formatesi nel regime di vantaggio non compensate. Tali perdite, ai sensi dell'art. 8, comma 3, del TUIR, richiamato dall'art. 1, comma 108, legge 24 dicembre 2007, n. 244, sono scomutate dal reddito conseguito nell'esercizio d'impresa, arte o professione dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi (Circolare 4 aprile 2016, n. 10/E).

Pertanto, nelle rispettive colonne 1, 2, 3, 4 e 5, vanno esposte le perdite formatesi nel regime di vantaggio, negli anni 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019 (esposte nelle corrispondenti colonne del rigo LM50, del modello Redditi PF 2020), al netto di quanto utilizzato e, in colonna 6 i contribuenti che compilano la I sezione del quadro espongono la perdita maturata nel 2020 (rigo LM6 della presente dichiarazione). Nel rigo LM51, colonna 2, va indicato l'importo complessivo delle perdite non compensate relative al regime di vantaggio riportabili senza limite di tempo, ai sensi dell'art. 84, comma 2, del TUIR, richiamato dall'art. 8, comma 3, del TUIR.

Per i soggetti che compilano la sezione I del presente quadro tale importo ricomprende le perdite conseguite nel presente anno, da evidenziarsi in colonna 1.

Le eventuali perdite pregresse maturate nel regime dei minimi (art. 1, commi da 96 a 117 della legge 244/2007) riportabili senza limiti di tempo e non compensate nell'anno vanno invece indicate nell'apposito prospetto contenuto nel quadro RS denominato "Perdite pregresse non compensate nell'anno - Ex contribuenti minimi e fuoriusciti dal regime di vantaggio", seguendo le relative istruzioni. Nello stesso prospetto vanno indicate, in caso di fuoriuscita dal regime di vantaggio o dal regime forfetario, le perdite pregresse maturate nel regime di vantaggio non compensate.



## CONFRONTO/CONVENIENZA DEI REGIMI CONTABILI MINORI

La scelta del regime più conveniente non dipende unicamente dal calcolo dell'imposta sostitutiva/irpef in valore assoluto, ma dalla considerazione di altri elementi soggettivi quali:

- ✓ l'incidenza dei costi effettivi sostenuti in rapporto alle deduzioni forfetarie
- ✓ la presenza di detrazioni Irpef per carichi di famiglia e produzione reddito
- ✓ la presenza di detrazioni/deduzioni Irpef per oneri, spese e agevolazioni specifiche
- ✓ la contestuale presenza di altri redditi soggetti ad Irpef o imposte sostitutive
- ✓ l'incidenza degli oneri previdenziali per gli iscritti alla gestione IVS



## CONVENIENZA REGIMI VANTAGGIO/FORFETTARI/ORDINARI

|                           | MINIMI         | FORFETTARI       | ORDINARI         |
|---------------------------|----------------|------------------|------------------|
| <b>RICAVI</b>             | 25.000,00      | 25.000,00        | 25.000,00        |
| <b>COSTI</b>              | 12.000,00      | 3.500,00 *       | 12.000,00        |
| <b>REDDITO TASSABILE</b>  | 13.000,00      | 21.500,00        | 13.000,00        |
| IRPEF LORDA               | 0,00           | 0                | -2.990,00        |
| DETRAZIONI                | 0,00           | 0                | 1.200,00         |
| IRPEF/IMPOSTA SOSTITUTIVA | -650,00        | -3.225,00        | -1.790,00        |
| ADDIZIONALI               | 0,00           | 0                | -195,00          |
| IRAP                      | 0,00           | 0                | -136,50          |
| <b>TOTALE IMPOSTE</b>     | <b>-650,00</b> | <b>-3.225,00</b> | <b>-2.121,50</b> |

\*Applicazione delle percentuali differenti in base alla categoria di appartenenza (nell'esempio redditività 86% per costruzioni e attività immobiliari)

Da valutare sempre anche i risvolti di carattere previdenziale (inps artigiani/commercianti, gestione separata, cassa di previdenza)



## CONVENIENZA REGIMI VANTAGGIO/FORFETTARI/ORDINARI

|                           | MINIMI           | FORFETTARI       | ORDINARI         |
|---------------------------|------------------|------------------|------------------|
| <b>RICAVI</b>             | 30.000,00        | 30.000,00        | 30.000,00        |
| <b>COSTI</b>              | 1.000,00         | 18.000,00        | 1.000,00         |
| REDDITO TASSABILE         | 29.000,00        | 12.000,00        | 29.000,00        |
| IRPEF LORDA               | 0,00             | 0                | -7.340,00        |
| DETRAZIONI                | 0,00             | 0                | 3.000,00         |
| IRPEF/IMPOSTA SOSTITUTIVA | -1.450,00        | -1.800,00        | -4.340,00        |
| ADDIZIONALI               | 0,00             | 0                | -735,00          |
| IRAP                      | 0,00             | 0                | -1.540,50        |
| <b>TOTALE IMPOSTE</b>     | <b>-1.450,00</b> | <b>-1.800,00</b> | <b>-6.615,50</b> |

\*Applicazione delle percentuali differenti in base alla categoria di appartenenza (nell'esempio redditività 40% per "commercio all'ingrosso e al dettaglio")

Da valutare sempre anche i risvolti di carattere previdenziale (inps artigiani/commercianti, gestione separata, cassa di previdenza)



## CONVENIENZA REGIMI VANTAGGIO/FORFETTARI/ORDINARI

|                           | MINIMI           | FORFETTARI       | ORDINARI         |
|---------------------------|------------------|------------------|------------------|
| <b>RICAVI</b>             | 30.000,00        | 30.000,00        | 30.000,00        |
| <b>COSTI</b>              | 100,00           | 9.900,00 (*)     | 100,00           |
| REDDITO TASSABILE         | 29.900,00        | 20.100,00        | 29.900,00        |
| IRPEF LORDA               | 0,00             | 0                | -7.720,00        |
| DETRAZIONI                | 0,00             | 0                | 7.720,00         |
| IRPEF/IMPOSTA SOSTITUTIVA | -1.495,00        | -3.015,00        | 0,00             |
| ADDIZIONALI               | 0,00             | 0                | -448,50          |
| IRAP                      | 0,00             | 0                | -795,60          |
| <b>TOTALE IMPOSTE</b>     | <b>-1.495,00</b> | <b>-3.015,00</b> | <b>-1.244,10</b> |

\*Applicazione delle percentuali differenti in base alla categoria di appartenenza (nell'esempio redditività 67% per "altre attività economiche")

Da valutare sempre anche i risvolti di carattere previdenziale (inps artigiani/commercianti, gestione separata, cassa di previdenza)

# MODULO D'ORDINE

Per ulteriori informazioni potete contattarci al numero 011.56.28.970 oppure attraverso il seguente indirizzo di posta elettronica [info@eutekne.it](mailto:info@eutekne.it).

|  | FORMATO CARTACEO<br>+ ON LINE 1 ANNO | FORMATO CARTACEO     |
|--|--------------------------------------|----------------------|
| Quaderno n. 160 "La cessione di partecipazioni" - GIUGNO 2021                                | <input type="checkbox"/>             | € 45.00 (IVA incl.)  |
| Guida Eutekne "Lavoro 2021" - GIUGNO 2021  | <input type="checkbox"/>             | € 99.00 (IVA incl.)  |
| Casi & Strumenti - Speciale "730/2021" - MAGGIO 2021   | <input type="checkbox"/>             | € 49.50 (IVA incl.)  |
| Casi & Strumenti - Speciale "730/2021" - MAGGIO 2021   | <input type="checkbox"/>             | € 29.00 (IVA incl.)  |
| Manuali "Le nuove S.r.l." - APRILE 2021  | <input type="checkbox"/>             | € 89.00 (IVA incl.)  |
| Principi contabili "Il bilancio consolidato OIC" - APRILE 2021                               | <input type="checkbox"/>             | € 45.00 (IVA incl.)  |
| Casi & Strumenti - Speciale "REDDITI SP 2021" - APRILE 2021                                  | <input type="checkbox"/>             | € 29.00 (IVA incl.)  |
| Guida Eutekne "Fisco 2021" - APRILE 2021   | <input type="checkbox"/>             | € 95.00 (IVA incl.)  |
| Casi & Strumenti - Speciale "IRAP 2021" - MARZO 2021   | <input type="checkbox"/>             | € 29.00 (IVA incl.)  |
| Casi & Strumenti - Speciale "REDDITI SC 2021" - MARZO 2021                                   | <input type="checkbox"/>             | € 29.00 (IVA incl.)  |
| I Commentari "Commentario IVA 2021" - MARZO 2021   | <input type="checkbox"/>             | € 80.00 (IVA incl.)  |
| Quaderno n. 159 "Detrazioni per gli interventi «edilizi» e superbonus 110%" - MARZO 2021     | <input type="checkbox"/>             | € 45.00 (IVA incl.)  |
| Quaderno n. 158 "Le novità del bilancio 2020" - MARZO 2021                                   | <input type="checkbox"/>             | € 45.00 (IVA incl.)  |
| Quaderno n. 157 "Gli enti del Terzo settore e il nuovo Registro unico" - FEBBRAIO 2021       | <input type="checkbox"/>             | € 45.00 (IVA incl.)  |
| Principi contabili "I nuovi OIC - Bilancio 2020" - FEBBRAIO 2021                             | <input type="checkbox"/>             | € 75.00 (IVA incl.)  |
| Casi & Strumenti - Speciale "Dichiarazione IVA 2021 - Istruzioni commentate" - FEBBRAIO 2021 | <input type="checkbox"/>             | € 29.00 (IVA incl.)  |
| Studi&Ricerche "Il diritto penale fallimentare dopo il codice della crisi" - GENNAIO 2021    | <input type="checkbox"/>             | € 45.00 (IVA incl.)  |
| Studi&Ricerche "Causalità e colpa nelle malattie professionali" - GENNAIO 2021               | <input type="checkbox"/>             | € 30.00 (IVA incl.)  |
| Quaderno n. 156 "Legge di bilancio 2021 e DL «Ristori»" - DICEMBRE 2020                      | <input type="checkbox"/>             | € 45.00 (IVA incl.)  |
| Quaderno n. 154 "Gli amministratori" - DICEMBRE 2020   | <input type="checkbox"/>             | € 45.00 (IVA incl.)  |
| Speciali SCBR "Guida pratica alla revisione legale delle PMI" - DICEMBRE 2020                | <input type="checkbox"/>             | € 78.00 (IVA incl.)  |
| Manuali "Manuale della fiscalità internazionale" - NOVEMBRE 2020                             | <input type="checkbox"/>             | € 120.00 (IVA incl.) |
| Manuali "Manuale del contenzioso tributario" - OTTOBRE 2020                                  | <input type="checkbox"/>             | € 120.00 (IVA incl.) |
| Quaderno n. 153 "I nuovi reati tributari" - MAGGIO 2020                                      | <input type="checkbox"/>             | € 39.00 (IVA incl.)  |
| Quaderno n. 150 "I nuovi adempimenti antiriciclaggio per i commercialisti" - NOVEMBRE 2019   | <input type="checkbox"/>             | € 48.00 (IVA incl.)  |

TOTALE \_\_\_\_\_

## FATTURARE A:

Ragione Sociale / Cognome Nome

Partita IVA / Codice Fiscale

|                      |  |  |                      |  |  |
|----------------------|--|--|----------------------|--|--|
| <input type="text"/> |  |  | <input type="text"/> |  |  |
|----------------------|--|--|----------------------|--|--|

|                      |                      |                      |                      |                      |
|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| Indirizzo            | N.                   | Cap.                 | Città                | Prov.                |
| <input type="text"/> |

|                      |                      |                      |
|----------------------|----------------------|----------------------|
| E-mail               | Telefono             | Fax                  |
| <input type="text"/> | <input type="text"/> | <input type="text"/> |

## SPEDIRE A (SE DIVERSO DA INDIRIZZO DI FATTURAZIONE):

Cognome Nome

|                      |
|----------------------|
| <input type="text"/> |
|----------------------|

|                      |                      |                      |                      |                      |
|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| Indirizzo            | N.                   | Cap.                 | Città                | Prov.                |
| <input type="text"/> |

## PAGAMENTO ANTICIPATO A MEZZO BONIFICO BANCARIO O BOLLETTINO POSTALE

- allego fotocopia bonifico bancario su c/c INTESA SANPAOLO - Sede di Via Monte di Pietà - Torino - **IBAN IT12G0306909217100000061135**
- allego fotocopia versamento su c/c postale 31703101 intestato a Eutekne Spa

## PRIVACY:

Eutekne S.p.A. in qualità di Titolare del trattamento La informa, ai sensi dell'art. 13 del Regolamento UE 2016/679 (GDPR), che i Suoi dati personali saranno trattati e conservati, in forma automatizzata e/o manuale, per le finalità necessarie alla fruizione del presente servizio, in relazione ai connessi obblighi contrattuali e legali. L'eventuale rifiuto comporterà, pertanto, l'impossibilità di fruire. Inoltre, potranno essere inviate comunicazioni e/o materiale pubblicitario e/o informativo per finalità promozionali e commerciali su attività e iniziative del Titolare del trattamento, sulla base del trattamento per legittimo interesse di Eutekne S.p.A. L'interessato sarà libero di interrompere tale specifico trattamento in qualunque momento e in maniera gratuita e potrà esercitare i diritti riconosciuti dagli artt. 15-22 Reg. UE 679/2016, tramite richiesta inoltrata a [privacy@eutekne.it](mailto:privacy@eutekne.it). L'elenco dettagliato dei soggetti responsabili del trattamento e dei terzi ai quali i dati potranno essere comunicati per le finalità sopra elencate è disponibile presso il Titolare del trattamento. Versione integrale dell'informativa sul sito [www.eutekne.it/Public/Privacy.aspx](http://www.eutekne.it/Public/Privacy.aspx).

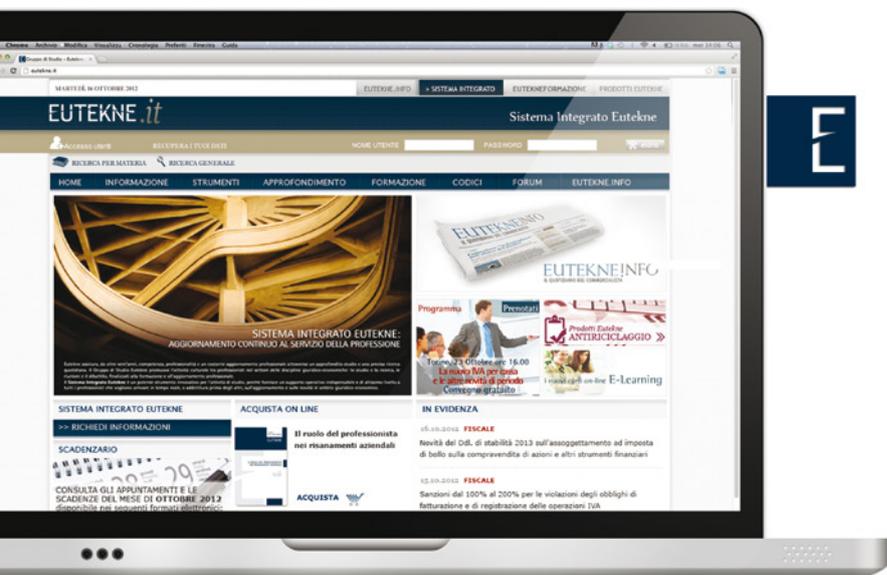
Data \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_

# RICHIEDI LA PASSWORD DI PROVA PER ACCEDERE AI SERVIZI EUTEKNE

Sistema Integrato Eutekne, un grande centro studi al tuo servizio

Un gruppo di colleghi che, partendo dalla loro esperienza, predispone giornalmente materiali di utilizzo pratico e immediato nell'attività professionale. Tutte le esigenze informative dello studio soddisfatte in modo semplice, con alta professionalità e a un costo predefinito.



- ✓ INFORMAZIONE
- ✓ STRUMENTI
- ✓ FORMAZIONE
- ✓ APPROFONDIMENTO
- ✓ BANCA DATI EUTEKNE

UN NOSTRO INCARICATO TI ILLUSTRERÀ TUTTE LE POTENZIALITÀ DEL SISTEMA INTEGRATO E TI ATTIVERÀ LE CREDENZIALI PER UTILIZZARE IL SERVIZIO DI PROVA

|           |                      |             |                      |
|-----------|----------------------|-------------|----------------------|
| Cognome   | <input type="text"/> | Cap e Città | <input type="text"/> |
| Nome      | <input type="text"/> | Telefono    | <input type="text"/> |
| Studio    | <input type="text"/> | Fax         | <input type="text"/> |
| Indirizzo | <input type="text"/> | Email       | <input type="text"/> |

EUTEKNE SpA

Via San Pio V, 27

10125 TORINO - ITALY

Via Torricelli, 37

37136 VERONA - ITALY

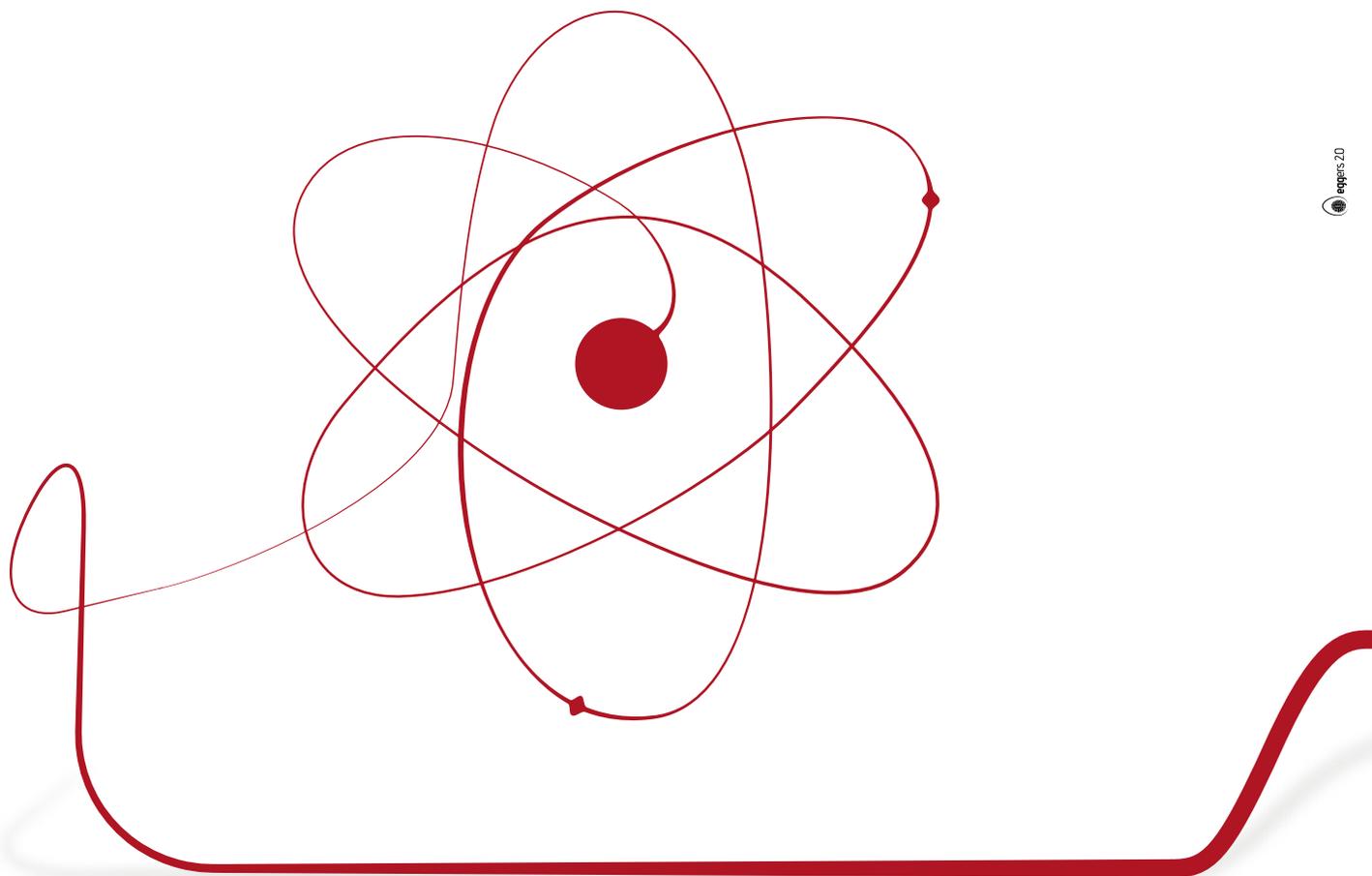
telefono +39 011.562.89.70

fax +39 011.562.76.04

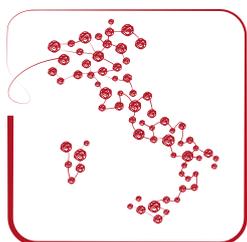
email [sistemaintegrato@eutekne.it](mailto:sistemaintegrato@eutekne.it)

web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

# Come troviamo sempre le soluzioni?



## Semplice. Andiamo al nucleo delle questioni.



**sistemiamo l'Italia**

Conoscere a fondo i professionisti e le imprese italiane per fornire risposte concrete attraverso le soluzioni software è il nostro mestiere: **PROFIS**<sup>®</sup> e **STUDIO**<sup>®</sup> per i servizi contabili, fiscali, digitali e l'organizzazione dello studio professionale, **JOB**<sup>®</sup> per i professionisti delle paghe e HR, **SPRING**<sup>®</sup> per la gestione delle PMI, **eSOLVER**<sup>®</sup> ERP per automatizzare i processi aziendali. Da sempre investiamo in competenze e tecnologia con un unico obiettivo: andare al nucleo delle questioni per soddisfare le esigenze dei nostri Utenti.

Chiamate noi o il più vicino dei nostri Partner. Insieme a voi per lavorare, produrre, creare e innovare. Insieme, sistemiamo l'Italia.

**Insieme, per ogni soluzione.**

MASTER **2021-2022**

## **IL REDDITO DEI PROFESSIONISTI E DEI FORFETTARI NELLE DICHIARAZIONI 2021: CASI E SOLUZIONI**

FORMULA SEMPRE AGGIORNATI

Lavoro autonomo: criteri generali

Quadro RE – Mod. Redditi 2021 PF

Gestione delle ritenute d'acconto subite in dichiarazione

Il regime forfettario

Il regime fiscale di vantaggio

Quadro LM – Mod. Redditi 2021 PF

In collaborazione con

 **sistemi**<sup>®</sup>  
*Professione Informatica*  
[www.sistemi.com](http://www.sistemi.com)

**EUTEKNE**  
[formazione@eutekne.it](mailto:formazione@eutekne.it)  
[eutekneformazione.it](http://eutekneformazione.it)

**DIDACTICA PROFESSIONISTI**  
[formazione@didacticaprofessionisti.it](mailto:formazione@didacticaprofessionisti.it)  
[didacticaprofessionisti.it](http://didacticaprofessionisti.it)