



Determinazione del reddito di lavoro autonomo: regole di compilazione del quadro RE di Unico 2011

La compilazione del quadro RE del modello Unico 2011 PF è riservata ai soggetti titolari di partita Iva che svolgono in maniera abituale attività di lavoro autonomo, per la determinazione del loro reddito professionale. Circa il requisito della professionalità, le istruzioni alla compilazione di Unico ribadiscono che lo stesso sussiste quando il soggetto pone in essere una molteplicità di atti coordinati e finalizzati verso un identico scopo con regolarità, stabilità e sistematicità. L'abitudine, pertanto, si differenzia dall'occasionalità in quanto quest'ultima nozione implica attività episodiche, saltuarie e comunque non programmate.

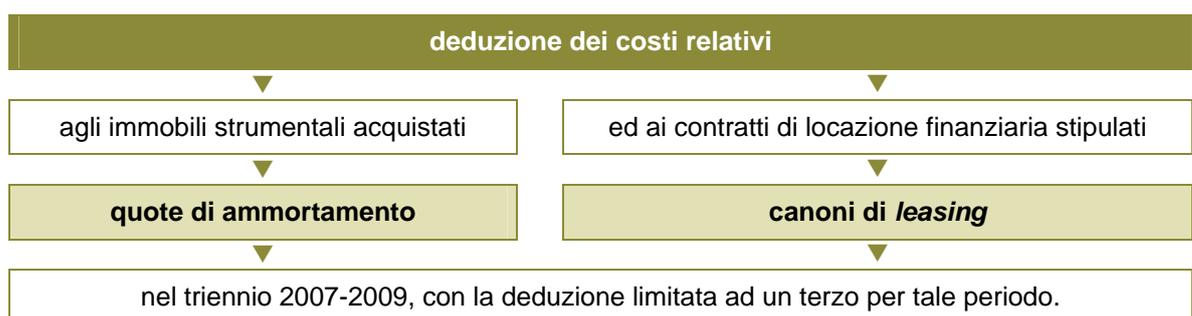
Tale differenza appare fondamentale per distinguere i redditi di lavoro autonomo abituale che vanno dichiarati nel quadro RE (o nel quadro CM per chi adotta il regime dei contribuenti minimi), dai redditi di lavoro autonomo occasionale che, essendo qualificati redditi diversi, vanno dichiarati nel quadro RL del modello Unico.

Le regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo contenute nell'art.54 del Tuir non hanno subito, rispetto allo scorso anno, particolari modifiche e, quindi, si conferma, per taluni componenti, il percorso di avvicinamento alle regole di determinazione del reddito d'impresa avviato alcuni anni or sono.

Nel prosieguo si darà conto delle regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo con riferimento ad alcune voci tipiche che compongono il quadro RE e, in particolare, quelle relative alle spese di acquisizione e conservazione degli immobili strumentali utilizzati dai professionisti nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, la cui disciplina varia in funzione dell'anno di acquisto o di sottoscrizione del contratto di locazione finanziaria¹.

Le novità nella disciplina dell'immobile del professionista

La disciplina contenuta nell'art.54 del Tuir ha consentito la:



Dal periodo d'imposta 2010, per quanto riguarda l'acquisto in proprietà dei predetti immobili, intervengono le seguenti modifiche:

- vengono meno le limitazioni ad un terzo per le quote di ammortamento degli immobili acquistati negli anni 2007, 2008 e 2009;
- ritorna la totale indeducibilità per gli ammortamenti relativi agli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 2010.

¹ Principio confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate nel [C.M. n.38/E del 23 giugno 2010](#) al par.3.2.

Deve osservarsi come l'indicazione delle quote di ammortamento relative all'immobile strumentale non vada indicata nel rigo RE7, unitamente alle quote di ammortamento relative agli altri beni strumentali (autovetture, arredi, macchine elettroniche d'ufficio, ecc.), bensì nel **rigo RE10** specificamente dedicato alle "spese relative agli immobili".

RE10 Spese relative agli immobili

.00

Le regole di deduzione degli ammortamenti

Immobili acquistati dall'1/01/10	<ul style="list-style-type: none"> ➤ dall'1/01/10 si ha la totale indeducibilità delle quote di ammortamento (C.M. n.38/E/10, par.3.2);
Immobili acquistati dall'1/01/07 al 31/12/09	<ul style="list-style-type: none"> ➤ per gli anni 2007-2008-2009 sono state deducibili le quote di ammortamento nella misura di 1/3; ➤ dal 1/01/10 le quote di ammortamento sono interamente deducibili (C.M. n.38/E/10 par.3.2);
Immobili acquistati dal 15/06/90 al 31/12/06	<ul style="list-style-type: none"> ➤ fino al 31/12/92 la deduzione è pari alla rendita catastale; ➤ dall'1/01/93 si ha la totale indeducibilità delle quote di ammortamento;
Immobili acquistati fino al 14/06/90	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono deducibili le quote di ammortamento;
Immobili acquistati fino al 31/12/84	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono deducibili le quote di ammortamento maturate dal 1985.

La disciplina relativa alle acquisizioni di immobili strumentali per il tramite di contratti di locazione finanziaria è sostanzialmente analoga all'ipotesi dell'acquisto sotto il profilo della deducibilità dei canoni di *leasing*, seppur con talune differenze che vanno opportunamente evidenziate. Come per le quote di ammortamento degli immobili acquistati in proprietà:

<p>anche i canoni di <i>leasing</i> sono:</p>	➔	totalmente indeducibili per i contratti di <i>leasing</i> sottoscritti a partire dall'1/01/10;
	➔	interamente deducibili per i contratti di <i>leasing</i> sottoscritti negli anni 2007, 2008 e 2009.

Per i nuovi *leasing* sottoscritti dall'1/01/10, tuttavia, la disciplina si differenzia da quanto previsto in passato fino al 31/12/06. Con la [R.M. n.13/E/10](#), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il secondo comma dell'art.54 del Tuir non prevede più la deducibilità della rendita catastale, con la conseguenza che risultano indeducibili sia il canone di *leasing* che la rendita catastale.

Le regole di deduzione dei canoni di *leasing*

Contratti di <i>leasing</i> stipulati dall'1/01/10	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono indeducibili i canoni di <i>leasing</i>; ➤ non è ammessa in deduzione la rendita catastale;
Contratti di <i>leasing</i> stipulati dall'1/01/07 al 31/12/09	<ul style="list-style-type: none"> ➤ per gli anni 2007-2008-2009 sono stati deducibili i canoni di <i>leasing</i> nella misura di 1/3 (durata minima contratto 15 anni); ➤ dall'1/01/10 i canoni di <i>leasing</i> sono interamente deducibili;
Contratti di <i>leasing</i> stipulati dal 15/06/90 al 31/12/06	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono indeducibili i canoni di <i>leasing</i>; ➤ è ammessa la deduzione della rendita catastale;
Contratti di <i>leasing</i> stipulati dal 2/03/89 al 14/06/90	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono deducibili i canoni di <i>leasing</i> (durata minima contratto 8 anni);
Contratti di <i>leasing</i> stipulati fino all'1/03/89	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono deducibili i canoni di <i>leasing</i>.

Decisamente più complessa appare la disciplina delle spese relative agli immobili strumentali. Secondo quanto previsto dal co.2 dell'art.54 del Tuir (ed in sintonia con quanto previsto dal co.6 dell'art.102 del Tuir per le imprese),

le spese che non vanno ad incremento del costo dell'immobile sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta. La parte eccedente il 5% è deducibile nei cinque periodi d'imposta successivi e per quote costanti a partire dal periodo d'imposta successivo.

Resta quindi inteso che le spese aventi natura incrementativa determinano una "capitalizzazione" delle stesse nel valore dell'immobile a cui si riferiscono. Tale ultimo concetto, tuttavia, mantiene significato nella misura in cui il costo sul quale le spese vanno a cumularsi risulta in tutto o in parte deducibile (come accaduto per gli immobili acquistati negli anni 2007-2008-2009).

Con la C.M. n.47/E/08 e la successiva R.M. n.99/E/09, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- ➔ la regola riguardante le spese di tipo incrementativo si applica agli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 2007, in quanto a partire da tale data l'immobile risulta ammortizzabile e, quindi, esiste un costo fiscalmente rilevante su cui capitalizzare dette spese;
- ➔ nel caso di spese di tipo incrementativo sostenute su immobili acquistati entro il 31/12/06 si continua ad applicare la previgente "regola dei quinti" e cioè i costi sono deducibili per quote costanti nell'anno e nei quattro successivi. Va osservato che anche se la posizione dell'Agenzia è certamente razionale, non risulta supportata dal dato letterale della norma.

Con riferimento agli immobili acquistati dal 1° gennaio 2010, invece, la [circolare n.19/IR del 4 giugno 2010 del Cndcec](#) ha sostenuto, per esigenze di carattere sistematico, che anche alle spese incrementative relative a tali immobili, vada applicato il criterio di deducibilità recato dal co.2 dell'art.54 del Tuir e cioè la deducibilità nel limite del 5% del costo dei beni ammortizzabili con rinvio dell'eccedenza in quote costanti al quinquennio successivo. Tale soluzione, logica e condivisibile, meriterebbe una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Esempio 1

- ➔ Un professionista ha sostenuto nel 2010 spese di manutenzione non incrementative sul proprio ufficio (categoria catastale A/10) acquistato nell'anno 2009.
- ➔ Le spese ammontano ad € 6.000.
- ➔ Il valore complessivo dei beni materiali ammortizzabili ammonta ad € 70.000.

$70.000 \times 5\% = 3.500$ spese deducibili nel 2010

$(6.000 - 3.500) = 2.500$ eccedenza deducibile in quinti a partire dal 2011

RE10 Spese relative agli immobili

3.500,00

Esempio 2

- ➔ Un professionista ha sostenuto nel 2010 spese di manutenzione incrementativa sul proprio ufficio (categoria catastale A/10) acquistato nell'anno 2010.
- ➔ Le spese ammontano ad € 600.
- ➔ Il valore complessivo dei beni materiali ammortizzabili ammonta ad € 70.000.

Le spese sono interamente deducibili nel 2010 (tesi circolare n.19/IR Cndcec).

RE10 Spese relative agli immobili

600,00

Le regole di deduzione delle spese relative ad immobili strumentali

Tipologia di spesa	Data acquisto immobile	Trattamento fiscale
incrementativa	Entro il 14/06/90	Capitalizzazione
	Dal 15/06/90 al 31/12/06	Regola dei quinti
	Dal 1/1/07 e fino al 31/12/09	Capitalizzazione
	Dal 1/1/10	Plafond 5% (circ.19/IR Cndcec)
Non incrementativa	Entro il 14/06/90	Ordinarie: deducibili per cassa Straordinarie: regola dei quinti
	Dal 15/06/90 al 31/12/06	Ordinarie: deducibili per cassa Straordinarie: regola dei quinti
	Dal 1/1/07 e fino al 31/12/09	Plafond 5%
	Dal 1/1/10	Plafond 5%

Plusvalenze e minusvalenze

Le attuali disposizioni contenute nell'art.54 del Tuir assegnano rilevanza – dopo una sostanziale indifferenza di tali componenti fino al periodo d'imposta 2006 – alle plusvalenze conseguite ed alle minusvalenze realizzate nell'ambito del reddito professionale.

Il comma 1-*bis*) del citato art.54, infatti, attrae a tassazione nel reddito professionale:

- ➔ le plusvalenze realizzate a seguito della cessione di beni strumentali, con esclusione degli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione se:
 - ➔ realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
 - ➔ realizzate mediante risarcimento, anche assicurativo, in caso di perdita o danneggiamento dei beni;
 - ➔ relative a beni destinati al consumo personale o familiare del professionista o a finalità estranee all'esercizio dell'attività di lavoro autonomo (è questo il caso, ad esempio, dei beni strumentali che il professionista si "assegna" in occasione della cessazione della propria attività).

In base al co.1-*bis*1), invece, le minusvalenze sono deducibili solo se realizzate mediante cessioni a titolo oneroso o mediante risarcimento. Nessuna possibilità si ha, al contrario, di dedurre in ambito professionale, le minusvalenze derivanti da autoconsumo.

I righi del quadro RE del modello Unico 2011, dedicati all'esposizione di tali componenti, sono i seguenti:

- ➔ **RE4** plusvalenze patrimoniali;

RE4	Plusvalenze patrimoniali	,00
------------	--------------------------	-----

- ➔ **RE18** minusvalenze patrimoniali

RE18	Minusvalenze patrimoniali	,00
-------------	---------------------------	-----

Con riferimento ai beni ammortizzabili del professionista, che assumono rilevanza ai fini del conseguimento di plusvalenze tassabili e minusvalenze deducibili, è opportuno svolgere alcune considerazioni. L'Agenzia delle Entrate, dapprima in risposta ad un'interrogazione parlamentare (*question time* del 21 febbraio 2007) e successivamente con la R.M. n.310/E/08, ha precisato che le nuove regole che assegnano rilevanza a plusvalenze e minusvalenze nel mondo professionale sono applicabili solo ai beni acquisiti dal professionista in epoca successiva all'entrata in vigore delle nuove norme recate dal D.L. n.223/06.

Pertanto, solo con riferimento a:

**beni mobili acquistati
successivamente al 4/07/06;**

**beni immobili acquistati
dal 1° gennaio 2007;**

assumono rilevanza nel reddito professionale plusvalenze e minusvalenze, determinate sulla base della differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ammortizzato, ovvero, in assenza di corrispettivo, dalla differenza tra il valore normale del bene e il medesimo costo non ammortizzato.

Analogamente a quanto accade nel mondo delle imprese, l'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.28/E/06 ha chiarito, per i beni del professionista il cui costo non sia integralmente deducibile (ad esempio le autovetture o gli impianti di telefonia sia fissa che mobile), le plusvalenze e le minusvalenze concorrono alla formazione del reddito nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

Il processo di tendenziale avvicinamento del reddito di lavoro autonomo alle logiche di determinazione del reddito d'impresa, tuttavia, non è tale da sovvertire la "tradizionale" differenza che sta alla base della determinazione del reddito delle due fattispecie reddituali (impresa e lavoro autonomo): nella nuova disciplina, infatti, manca una norma che permetta di superare i rigidi dettami del principio di cassa.

Ne consegue che il criterio di imputazione temporale delle plusvalenze e delle minusvalenze del professionista porta questi elementi al concorso alla formazione del reddito nell'anno in cui il corrispettivo o l'indennità sono percepiti.

Non è quindi possibile, nel reddito di lavoro autonomo, applicare la tassazione in quote costanti delle plusvalenze patrimoniali come invece previsto per gli imprenditori nell'art.86 del Tuir.

Spese relative a mezzi di trasporto

Come per le imprese, anche per i professionisti la percentuale di deducibilità degli oneri relativi ai veicoli stradali a motore di cui all'art.164, co.1, lett.b) è fissata nella misura del 40% (con il tetto massimo di € 18.075,99 per le spese relative all'acquisizione dei veicoli e cioè quote di ammortamento e canoni di *leasing*, mentre per i canoni di noleggio il limite massimo di deducibilità è stabilito in € 3.615,20). Per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, invece, tale percentuale di deducibilità sale al 90%, senza alcun tetto massimo di deduzione per le componenti legate all'acquisizione (quote ammortamento, canoni di noleggio e *leasing*).

Da ricordare, infine, il contenuto della risposta 5.4 della C.M. n.12/E/08 nella quale è stato precisato che:

 le percentuali di deducibilità sopra indicate non si applicano al costo deducibile, ma sono invece da applicare alle singole quote annuali di ammortamento, quindi, a prescindere dalla percentuale di costo complessivamente dedotta.

Dal punto di vista compilativo, nel quadro RE di Unico 2011 si segnala, con riferimento alla indicazione dei costi relativi al carburante di autovetture, ciclomotori e motocicli, la necessità di indicare le spese sostenute per l'acquisto di carburante nel rigo RE19 "Altre spese documentate" e non più nel rigo RE14 "Consumi"².

² Fino al periodo d'imposta 2007, infatti, le spese relative al carburante delle autovetture andavano collocate in RE14 tra i Consumi e quelle relative a ciclomotori e motocicli andavano collocate in RE19 tra le Altre spese documentate.

Spese per la telefonia fissa e mobile

Il comma 3-bis dell'art.54 del Tuir fissa all'80% la misura fiscalmente deducibile delle quote d'ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e delle spese di impiego e manutenzione relativi ad "apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del co.1 dell'art.1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.Lgs. n. 259 del 1° agosto 2003".

Con la R.M. n.320/E/08 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il regime di deducibilità parziale nella misura dell'80% riguarda:

- ➔ non più soltanto, come in passato, gli impianti di telefonia mobile (telefoni cellulari, per i quali la deducibilità era limitata al 50%);
- ➔ ma anche gli impianti di telefonia fissa (per i quali, in precedenza, era ammessa la deduzione integrale dei costi, se inerenti con l'attività esercitata).

Come sottolineato dalla stessa Agenzia nella R.M. n.104/E/07, tra le spese di acquisto e impiego degli apparecchi telefonici sono ricomprese anche quelle relative alle componenti accessorie necessarie per la connessione ed il funzionamento del servizio telefonico quali, ad esempio, le spese per l'acquisto del *modem*, del *router* ADSL ovvero dello specifico *software*. Le disposizioni in commento non si estendono invece alla spesa relativa al personal computer utilizzato per la connessione.

Con riferimento all'esposizione delle voci relative ad autovetture, ciclomotori, motocicli e telefonia all'interno del modello dichiarativo, il quadro RE prevede due distinti righi:

- ➔ i **rigli RE7-RE8-RE9** con riferimento alle spese di acquisizione di tali beni (ammortamenti, *leasing* e noleggi);

RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46				,00
RE8	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili				,00
RE9	Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio				,00

- ➔ il **rigo RE19** relativamente alle spese di impiego (traffico telefonico, assicurazioni, bollo, manutenzioni, carburante, ecc.).

RE19	Altre spese documentate	(di cui IRAP deducibile	1	,00)	2	,00
------	-------------------------	-------------------------	---	-----	---	---	-----

La deducibilità dell'Irap dall'Irpef del professionista

Anche per i soggetti che producono reddito di lavoro autonomo trova applicazione (fin dal periodo d'imposta 2008) la disposizione recata dall'art.6 del D.L. n.185/08 che consente la deduzione parziale dell'Irap dall'Irpef dovuta dallo stesso professionista.

Tale disciplina, la cui interpretazione ha generato più di un dubbio in dottrina, è stata oggetto di commento da parte dell'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.16/E/09. Al fine di monitorare tale componente all'interno del modello dichiarativo, l'Agenzia delle Entrate ne richiede la distinta evidenziazione nella colonna 1 del rigo RE19, che rappresenta pertanto un "di cui" del totale delle "Altre spese documentate" evidenziate in colonna 2 del rigo medesimo.

RE19	Altre spese documentate	(di cui IRAP deducibile	1	,00)	2	,00
------	-------------------------	-------------------------	---	-----	---	---	-----

10% Irap deducibile (D.L. n.185/08)

Spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande

Decorrono dal periodo d'imposta 2009 e, quindi, risultano applicabili anche al periodo d'imposta 2010, le disposizioni introdotte dal D.L. n.112/08 che limitano la deduzione delle spese di vitto e alloggio nella misura del 75%, in aggiunta alla soglia del 2% dei compensi. È decorsa, invece, già dal 1° settembre 2008, la disposizione che consente la detrazione integrale dell'Iva assolta su tali spese (quando, ovviamente, non rivestono la natura di spese di rappresentanza perché in tal caso scatta l'indetraibilità specifica prevista dall'art.19-bis1, co.1, lett.h) del DPR n.633/72).

Sul tema della deducibilità relativa all'Iva non portata volontariamente in detrazione va segnalata l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate che con la [C.M. n.25/E del 19 maggio 2010](#) ha riconosciuto la piena deducibilità dell'Iva non detratta, allorché la spesa di vitto e alloggio è certificata da scontrino o ricevuta fiscale sulla base di valutazioni di convenienza economico-gestionale. In questo caso, secondo l'Agenzia, la scelta del professionista non preclude l'inerenza del costo rappresentato dall'Iva resa indetraibile per scelta.

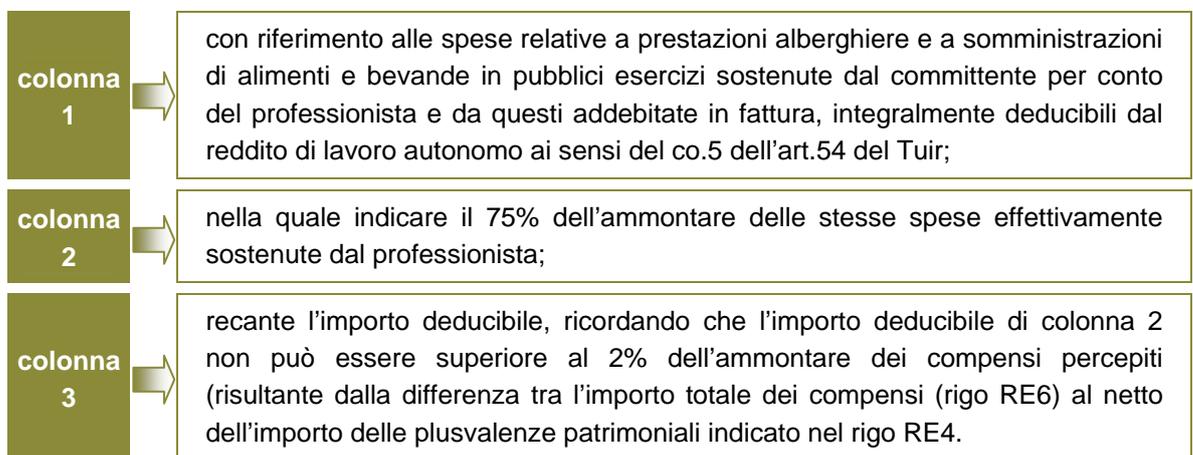
In deroga alla limitata deducibilità, le spese sopra citate possono essere dedotte interamente (senza quindi la verifica della soglia del 2% e dell'ulteriore limitazione del 75%) se:

- ➔ sostenute dal committente per conto del professionista;
- ➔ addebitate dal professionista nella fattura emessa nei confronti del proprio cliente.

Come sottolineato dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.28/E/06, tale disposizione è collegata al fatto che la spesa alberghiera e/o di ristorazione sostenuta dal committente rappresenta per il lavoratore autonomo un compenso "in natura", da indicare nella fattura emessa nei confronti del committente stesso. Il professionista potrà dedurre interamente dal reddito di lavoro autonomo le spese in esame, senza quindi dover verificare il citato limite del 2% operante per le spese sostenute direttamente dal medesimo.



Con la C.M. n.47/E/08, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la disposizione in esame non è applicabile al caso in cui le spese in esame siano sostenute direttamente dal professionista e addebitate in fattura, a titolo di rimborso, al cliente. Tali spese, pertanto, per poter essere interamente dedotte devono essere sostenute direttamente dal committente. L'esposizione all'interno del modello dichiarativo di tali spese avviene nel **rigo RE15** del quadro RE, ulteriormente suddivise in:



Adeguamento ai fini studi di settore e parametri

I maggiori compensi derivanti dall'adeguamento alle risultanze dei parametri e/o degli studi di settori devono essere indicati nel **rigo RE5** rubricato "Compensi non annotati nelle scritture contabili".

Nel presente rigo il modello Unico 2011 presenta una novità assoluta rispetto alla precedente versione del quadro RE: la colonna che lo scorso anno accoglieva la maggiore Iva dovuta dai contribuenti per adeguamento alle risultanze degli studi di settore è stata rimossa per essere inserita nell'apposita sezione "Adeguamento agli studi di settore ai fini Iva" del quadro RS al **rigo RS 32**.

Rigo RE5 del quadro RE di Unico 2011

RE5	Compensi non annotati nelle scritture contabili	Parametri e studi di settore		Maggiorazione	3
		1	,00	2	,00

Rigo RE5 del quadro RE di Unico 2010

RE5	Compensi non annotati nelle scritture contabili	Maggiore IVA	Parametri e studi di settore		Maggiorazione	4
		1	,00	2	,00	3

Trasferita nel rigo RS32 di Unico 2011



GIORNATA DI STUDIO

**MATURA
CFP**

maggio 2011

GUIDA A UNICO 2011 E CEDOLARE SECCA SUGLI AFFITTI

TORINO - GENOVA - MILANO - TIRRENIA - FIRENZE - BOLOGNA - VERONA
PADOVA - ROMA - UDINE - TREVISO - NAPOLI - JESI - PERUGIA

[SCARICA BROCHURE](#)

[ACCEDI AL SITO](#)



Gruppo
EUROCONFERENCE
costanza competenza