

DIREZIONE: *ANTONIO GIGLIOTTI*

QUADERNO

IL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO: QUADRO RE



www.fiscal-focus.it

Il reddito di lavoro autonomo: Quadro RE

Con la collaborazione dello Studio K.F.B.S.T.P.

Sommario

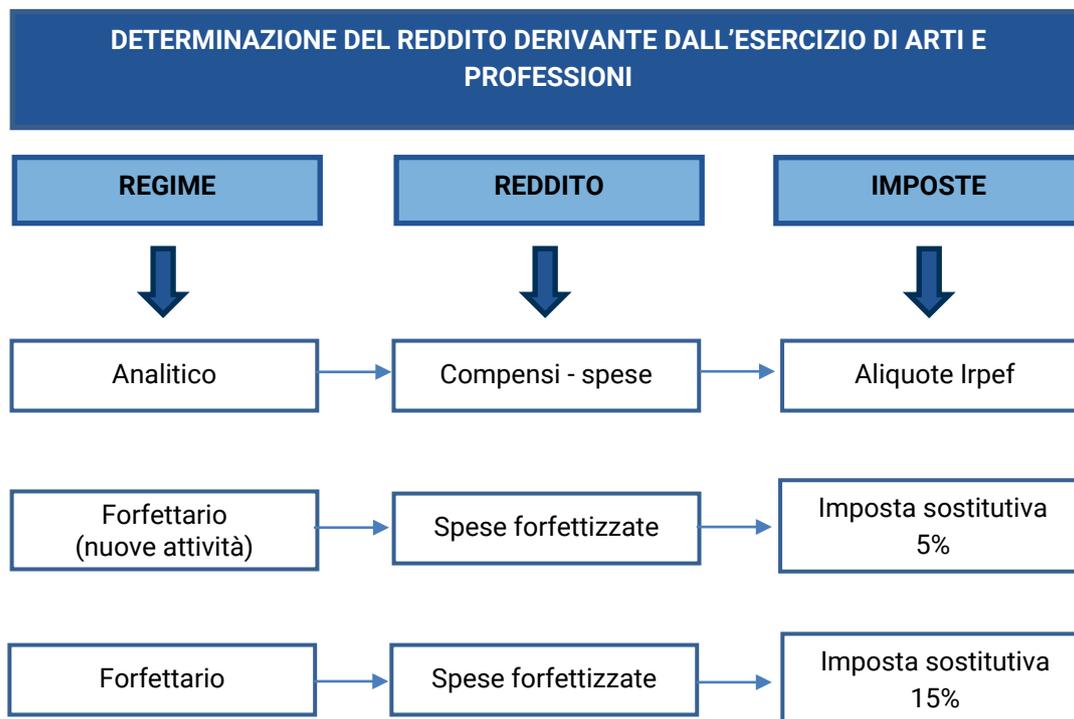
Il reddito di lavoro autonomo: Quadro RE

Il mod. Redditi per gli esercenti arti e professioni	3
1. Quadro RE.....	4
1.1 Soggetti interessati: quali redditi dichiarare nel quadro?	4
1.2 Regole di determinazione del reddito nel quadro RE	6
1.3 Rigo RE1: Codice attività ed esclusione dagli ISA.....	8
1.4 Compensi: Righi RE2-RE6	9
1.5 Rigo RE2: Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	10
1.6 Rigo RE4: Plusvalenze patrimoniali.....	15
1.7 Rigo RE5: Compensi non annotati nelle scritture contabili	16
1.8 Spese: Righi RE7-RE20.....	18
1.9 Quote di ammortamento: Rigo RE7	18
1.10 Spese relative agli immobili: Rigo RE10	23
1.11 Compensi a terzi afferenti all'attività: Rigo RE12	25
1.12 Spese per consumi: Rigo RE14	26
1.13 Spese vitto e alloggio: Righi RE15-16-17	28
1.14 Spese di rappresentanza: Rigo RE16	32
1.15 Spese di formazione e aggiornamento: Rigo RE17.....	33
1.16 Determinazione reddito/perdita: Righi RE21-RE25	35
1.17 Perdite pregresse da portare in diminuzione: RE24.....	36
1.18 Totale reddito (perdita) di lavoro autonomo: Rigo RE25	37
1.19 Ritenute subite: Rigo RE26	38

Il mod. Redditi per gli esercenti arti e professioni

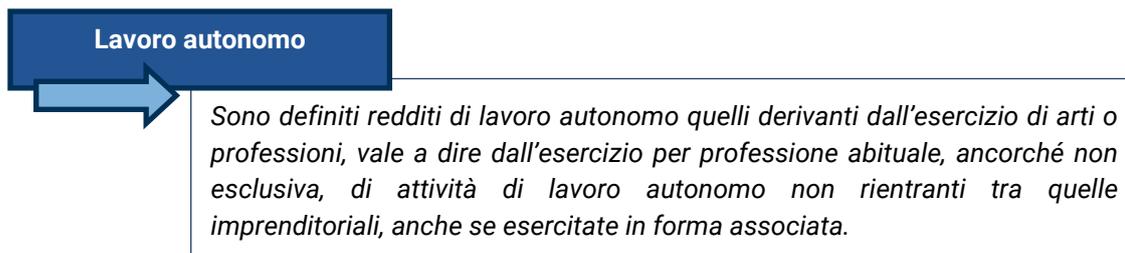
Il reddito imponibile da dichiarare nel mod. Redditi, derivante dall'esercizio di arti e professioni, può essere determinato in base ad uno dei seguenti regimi:

- **analitico** (art. 54 del D.P.R. n. 917/1986): il reddito è determinato come **differenza** tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali posti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde, e l'ammontare delle spese sostenute, nel medesimo periodo, dall'esercente l'arte o professione ed ammesse in deduzione, secondo le disposizioni tributarie;
- **agevolato per i contribuenti forfettari** (articolo 1, commi 54-89 della Legge n. 190/2014): determinazione **forfettaria** delle spese deducibili (e, conseguentemente, del reddito imponibile) attraverso l'applicazione, ai compensi percepiti, del coefficiente di redditività normativamente previsto per il tipo di attività svolta (codice ATECO). Al reddito così determinato è applicata, quindi, un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, pari al 15% ovvero al 5%, in caso di "nuove attività".



1. Quadro RE

Il quadro RE, denominato “Reddito di lavoro autonomo derivante dall’esercizio di arti e professioni” è il quadro dichiarativo riservato alla determinazione dei **redditi di lavoro autonomo**, derivanti dall’esercizio di arti e professioni di cui all’art. 53, comma 1 del TUIR, rientranti nel regime analitico.



RICORDA - pertanto, che affinché un’attività possa generare redditi qualificati come lavoro autonomo ex art. 53 del TUIR, è necessario che sia (cfr. Istruzioni mod. Redditi PF, fascicolo 3, pag. 5):

- **professionale.** Il requisito della professionalità si ritiene sussistente quando il contribuente pone in essere una molteplicità di atti coordinati e finalizzati verso un identico scopo con regolarità, stabilità e sistematicità;
- **abituale.** Il requisito dell’abitudine si rinviene, invece, nello svolgimento di attività programmata, non episodica né saltuaria;
- **non esclusiva.** Il professionista (o l’artista) può esercitare altre attività;
- **avente ad oggetto attività non imprenditoriali.**

1.1 Soggetti interessati: quali redditi dichiarare nel quadro?

Secondo le istruzioni al mod. Redditi 2020, nel Quadro RE vanno dichiarati:

- I redditi che derivano dall’esercizio abituale, ancorché non esclusivo, di **attività di lavoro autonomo**, ivi compresi i redditi da lavoro autonomo esercitato in forma associata;
- i proventi percepiti per **prestazioni di volontariato** o cooperazione rese ad **organizzazioni non governative** riconosciute idonee (art. 28 della Legge n 49/1987). Questo qualora dette prestazioni discendano dall’assunzione di obblighi riconducibili ad un rapporto di lavoro autonomo;
- i redditi di lavoro autonomo prodotti da **ricercatori e docenti** (art. 3 del D.L. n. 269/2003) che, residenti stabilmente all’estero, svolgano la loro attività in Italia. Tali redditi sono imponibili nella misura del 10%. L’incentivo si applica nel periodo d’imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente in Italia e nei due successivi, sempre che permanga la residenza.



OSSERVA - alla luce di quanto detto, non vanno esposti nel presente quadro, i seguenti redditi (che, diversamente, devono trovare allocazione in altri quadri del dichiarativo):

1. Redditi di lavoro autonomo ritratti da contribuenti che adottano il **regime fiscale forfettario** di cui all'art. 1, commi 54-89 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 o il regime previsto dall'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98.



compilazione QUADRO LM

2. Redditi derivanti da attività di **lavoro autonomo occasionale**, in quanto fiscalmente qualificati come "redditi diversi" ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l) del TUIR.



compilazione QUADRO RL, Sezione II-A

3. Altri redditi qualificati come redditi di **lavoro autonomo**, di cui all'art. 53, comma 2 del TUIR, quali i compensi derivanti dagli incarichi di amministratore, sindaco o revisore di società.



compilazione QUADRO RL, Sezione III

1.2 Regole di determinazione del reddito nel quadro RE

Il criterio generale che sovrintende alla compilazione del quadro RE, del mod. Redditi PF, risponde alle regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo, di cui all'art. 54 del TUIR:



il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è determinato come **differenza tra i compensi** in denaro o in natura **percepiti** nel periodo di imposta e **l'ammontare delle spese sostenute** nel periodo stesso.



In linea generale, quindi, i componenti positivi e negativi di reddito assumono rilevanza fiscale secondo il **criterio di cassa**: assume rilievo il momento in cui la somma (compenso o spesa) entra nella disponibilità giuridica e materiale del percettore.

Ad esclusione dei casi di pagamento ovvero incasso in contanti, il componente negativo o positivo di reddito assumerà, pertanto, carattere di deducibilità o imponibilità (fermi restando gli altri requisiti previsti dalla normativa tributaria) secondo le seguenti regole:

REGOLE DI IMPONIBILITÀ-DEDUCIBILITÀ

TIPO DI REGOLAZIONE	INCASSO	PAGAMENTO
Assegni bancari	Consegna del titolo dal cliente	Consegna del titolo al fornitore
Bonifico bancario	Materiale accredito somma sul conto corrente	Materiale addebito somma sul conto corrente
Ricevuta Bancaria	Accredito sul conto corrente somme	Addebito sul conto corrente somme
Carta di credito	Momento transazione elettronica	Momento transazione elettronica
Titoli di credito	Scadenza del titolo	Scadenza del titolo

Al criterio di cassa, vengono previste le seguenti deroghe:

Regole di compilazione QUADRO RE	
Regola generale	Deroghe
Principio di cassa	<p>Principio di competenza:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ammortamenti di beni strumentali; ▪ Canoni di leasing relativi a beni strumentali; ▪ Manutenzioni beni immobili strumentali; ▪ Quote TFR personale dipendente.



NOTA BENE – ai fini della deducibilità delle spese, assumono rilevanza, non solo l’effettivo **sostenimento** delle stesse, ma anche:

- l’**inerenza** all’esercizio della professione o arte, ossia la connessione della spesa con l’attività effettivamente svolta;
- la debita **documentazione**, fiscalmente valida, delle spese.

Nei limiti dei tre requisiti poc’anzi individuati, in assenza di una specifica ed esaustiva elencazione dei componenti negativi di reddito deducibili per il professionista, tutte le spese sostenute nell’esercizio dell’arte o professione trovano deducibilità, fatte salve le specifiche limitazioni fiscali che vedremo nel prosieguo.



Per quanto concerne l’articolazione del quadro RE, non si segnalano novità nella struttura del quadro all’interno del mod. Redditi 2020, rispetto al medesimo quadro nel modello dichiarativo dell’anno precedente.

Approfondiamo, quindi, nei paragrafi che seguono, i principali campi del quadro e le relative modalità di compilazione.

1.5 Rigo RE2: Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica

Il rigo **RE2, Colonna 2**, accoglie l'ammontare lordo complessivo dei compensi percepiti nell'anno 2019, in denaro e in natura, anche sotto forma di partecipazione agli utili, al netto dell'IVA, derivanti dall'attività professionale o artistica.

Secondo le Istruzioni al mod. Redditi 2020, nell'importo di cui in **colonna 2** vanno ricompresi:

- Redditi di lavoro autonomo derivanti da attività svolte all'estero;
- Compensi lordi derivanti da attività rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione o da attività attribuita al professionista in ragione della sua competenza, ancorché non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione;
- Ammontare dell'eventuale Rivalsa INPS del 4% addebitata ai committenti (Cfr. *infra*);
- Compensi per rimborsi spese addebitate ai clienti (Cfr. *infra*);
- Redditi di lavoro autonomo prodotti da ricercatori e docenti (art. 3 del D.L. n. 269/2003) che, residenti stabilmente all'estero, svolgano la loro attività in Italia. Tali redditi sono imponibili nella misura del 10%. L'incentivo si applica nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente in Italia e nei due successivi, sempre che permanga la residenza.

Si considerino i seguenti esempi esplicativi delle casistiche di compilazione del rigo.

CASO 2 – Contributi alle Casse di previdenza obbligatorie

Il contribuente Andrea Rossi svolge la libera professione di architetto, identificata con codice ATECO 71.11.00 e, come tale, è iscritto alla contribuzione obbligatoria Inarcassa. In sede di emissione delle parcelle, applica il contributo integrativo del 4% destinato alla Cassa Previdenziale di appartenenza:

Descrizione	Importo
Onerario per consulenza tecnica presso Vs cantieri 2019	1.245,32
Imponibile prestazioni	1.245,32
Contributo Inarcassa 4%	49,81
TOTALE IMPONIBILE	1.295,13
IVA 22%	284,93
TOTALE FATTURA	1.580,06
RITENUTA ACCONTO 20%	249,06
NETTO DA VERSARE	1.331,00

Confluisce nel rigo RE2

Non confluisce nel rigo RE2

L'arch. Rossi presenta, per l'anno 2019, la seguente situazione contabile:

C O S T I		Eur	R I C A V I		Eur
701	CONTO ACQUISTI	35,00	801	CONTO VENDITE	47.684,00
701.00073	AGGIORNAMENTI PROFESSIONALI	35,00	801.0001	CONTO DI RAPPRESENTANZA	15.556,00
704	COSTI INDUSTRIALI ED ACCESSORI	2.258,63	801.0001	CASSA PREVIDENZA PREST. PROFESSIONALI	1.788,00
704.00032	MANUTENZIONE E RIPARAZ. AUTOVEICOLI	345,90	803	RETTIFICHE SU ACQUISTI	0,02
704.00056	CARBURANTI AUTOVEICOLI	1.912,73	803.00003	ABBUONI ATTIVI	0,02
705	COSTI COMMERCIALI	4.379,08			
705.00003	SPESE DI RAPPRESENTANZA	638,00			
705.00012	SPESE DI RISTORAZIONE	683,74			
705.00030	OMAGGI A CLIENTI	121,35			
705.00031	RIMBORSO SPESE A TERZI	2.935,99			
706	COSTI AMMINISTRATIVI	9.754,97			
706.00004	ONORARI PROFESSIONALI	728,00			
706.00006	COMPENSI A TERZI	8.833,58			
706.00050	SPESE AMMINISTRATIVE DIVERSE	1,87			
706.00051	CANCELLERIA E STAMPATI	105,52			
706.00066	ASSICURAZIONE RC AUTOMEZZI	86,00			
707	COSTI GENERALI	1.738,63			
707.00070	PEDAGGI AUTOSTRADALI	487,13			
707.00071	ARROTONDAMENTI PASSIVI	0,07			
707.00093	BENI < 516,46 EURO	1.251,43			
710	ALTRI COSTI	31,98			
710.00003	SPESE VARIE DOCUMENTATE	31,98			
711	MANUTENZIONI	30,00			
711.00006	ASSISTENZA TECNICA	30,00			
713	ONERI TRIBUTARI	219,65			
713.00010	TASSE DI CONCESSIONE GOVERNATIVA	168,00			
713.00012	BOLLI AUTOVEICOLI	48,05			
713.00025	SANZIONI	3,60			
714	ONERI FINANZIARI E BANCARI	1,50			
714.00025	COMMISSIONI POSTALI	1,50			
716	COSTI INDEDUCIBILI	791,77			
716.00005	COSTI INDEDUCIBILI	447,66			
716.00013	INTERESSI PASSIVI INDEDUCIBILI	0,11			
716.00014	ASSICURAZIONE INDEDUCIBILE	344,00			
Totale	C O S T I	19.241,21	Totale	R I C A V I	47.684,02
Utile	d' esercizio	28.442,81			

Non confluisce nel rigo RE2



In sede di presentazione del mod. REDDITI/2020, Quadro RE, dovrà escludere, nell'indicazione dei compensi positivi di reddito, l'importo addebitato ai committenti a titolo di contributo integrativo destinato alla Cassa previdenziale di appartenenza, poiché non costituente reddito di lavoro autonomo. ai sensi dell'art. 54. comma 1 del TUIR.

Il rigo RE2 andrà, pertanto, compilato nel modo che segue:

	RE1	Codice attività ¹	711110	ISA: cause di esclusione ²	
Determinazione del reddito	RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica		Compensi convenzionali ONG ¹	<input type="text" value="45.896,00"/>

CASO 3 – Rivalsa INPS iscritti alla Gestione Separata L.335/1995

Il dott. Mario Bianchi svolge la professione di consulente gestionale d'azienda, identificata con codice ATECO 70.22.09: nel caso di specie, il professionista è privo di Cassa di Previdenza di appartenenza e, pertanto, è iscritto alla Gestione Separata Inps ex Legge 335/1995. In sede di emissione delle parcelle, procede ad addebitare, ai propri clienti, la c.d. rivalsa Inps del 4% (facoltativa):

Descrizione	Importo
Competenze per consulenza settembre	1.000,00
Imponibile prestazioni	1.000,00
Rivalsa INPS 4%	40,00
TOTALE IMPONIBILE	1.040,00
IVA 22%	228,80
TOTALE FATTURA	1.268,80
RITENUTA ACCONTO 20%	208,00
NETTO DA VERSARE	1.060,80

Confluiscono entrambi nel rigo RE2

Il contribuente presenta, per l'anno 2019, la seguente situazione contabile:

C O S T I		Eur R I C A V I		Eur	
601	AMM.TI E COSTO BENI INF.516.46 EURO	1.803,03	501	COMPENSI DA ATT.PROFESS. O ARTISTICA	53.665,52
601.00007	AMM.TO ORD.MACC.ELETTROMECC.D'UFF.	810,86	501.00011	COMPENSI PROFESS.A SOSTITUTI IMPOSTA	53.143,69
601.00010	AMM.TO ORDINARIO ARREDAMENTO	237,68	501.00021	CONTRIBUTO 4%(gestione separataINPS)	521,83
601.00012	AMM.TO BENI STRUM.INFERIORI 516,46	465,33	506	ALTRI PROVENTI LORDI	1.228,00
601.00013	AMM.TO ORDINARIO TELEFONIA MOBILE	100,97	506.00002	SPESE BOLLI ADDEBITATE A CLIENTI	1.228,00
601.00101	AMMORTAMENTI (INDEDUCIBILI)	188,19	511	PLUSVALENZE PATRIMONIALI	6.000,00
606	SPESE RELATIVE AGLI IMMOBILI	405,47	511.00001	PLUSVALENZE IMPONIBILI	3.000,00
606.00006	RISCALDAMENTO-IMMOB.PROMISCUI(50%)	228,23	511.00002	PLUSVALENZE NON IMPONIBILI	3.000,00
606.00008	ACQUA-IMMOBILI PROMISCUI(50%)	47,24			
606.00022	ALTRE SPESE IMMOB.PROMISCUI(50%)	130,00			
621	CONSUMI	2.071,37			
621.00001	SPESE TELEFONIA FISSA(80%)	153,89			
621.00002	SPESE TELEFONIA MOBILE(80%)	199,73			
621.00005	CAREBURANTI-LUBRIFIC.AUTO NON ASSEGN.	1.393,97			
621.00032	ENERGIA ELETTRICA(50%)	323,78			
626	SPESE PER PREST.ALBERG.-RAPP.-CONV.	5.333,98			
626.00001	PASTI-SOGGIORNI(75%)	1.893,41			
626.00101	RAPPRESENTANZA(75%)	173,18			
626.00102	RAPPRESENTANZA-ALTRE SPESE	147,39			
626.00203	SPESE FORMAZIONE AGGIORN. PROFESS.	3.120,00			
631	ALTRE SPESE DOCUMENTATE	2.685,94			
631.00001	SPESE MANUT.TELEFONIA MOBILE(80%)	45,50			
631.00011	SPESE SERVIZI BANCARI	30,99			
631.00020	CANCELLERIA	53,26			
631.00027	SPESE PER VIAGGI	251,56			
631.00101	MANUT.RIPARAZ.AUTO NON ASSEGNATA	492,54			
631.00103	MANUTENZIONI-RIPARAZIONI	65,57			
631.00105	MANUT.RIPARAZIONE PROMISCUO (50%)	171,90			
631.00111	PEDAGGI AUTOST.AUTO NON ASSEGNATA	709,30			
631.00121	ASSICURAZIONI RCA AUTO NON ASSEGNATA	500,00			
631.00131	TASSE PROPRIETA' AUTO NON ASSEGNATA	268,32			
631.00251	ALTRI COSTI INDEDUCIBILI	72,00			
631.01003	POSTA ELETTRONICA CERTIFICATA (PEC)	25,00			
635	ALTRI COSTI	1.228,00			
635.00004	SPESE ANTICIP.NOME-CONTO CLIENTE	1.228,00			
Totale	C O S T I	13.527,79	Totale	R I C A V I	60.893,52
Utile d' esercizio		47.365,73			

Confluiscono nel rigo RE2

soluzione

In sede di compilazione del mod. REDDITI/2020, Quadro RE, il contribuente dovrà includere, nell'indicazione dei compensi positivi di reddito, l'importo addebitato ai committenti a titolo di rivalsa INPS 4%.

Con la Risoluzione n. 109 del 11 luglio 1996, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito, infatti, che tale maggiorazione, a differenza dei contributi integrativi che non costituiscono reddito, rappresenta un compenso professionale (Cfr. Min. Finanze – Dip. Entrate Uffici Giuridici, Risoluzione 109/1996).

Il rigo **RE2** andrà, pertanto, compilato nel modo che segue:

RE1	Codice attività ¹	702209	ISA: cause di esclusione ²	
Determinazione del reddito	RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	Compensi convenzionali ONG	
			1	2
			,00	53.666,00

CASO 4 – Rimborsi spese

La dott.ssa Livia Verdi svolge la professione di dottore commercialista, identificata col codice ATECO 69.20.11. In sede di emissione delle parcelle, procede a riaddebitare, ai propri clienti, le spese sostenute in loro nome e per loro conto:

Descrizione	Importo
Onorario per consulenza fiscale 2019	1.800,00
Diritti CCIAA anticipati in nome e per conto	256,00
Imponibile prestazioni	1.800,00
Contributo C.N.D.E.C. 4%	72,00
TOTALE IMPONIBILE	1.872,00
IVA 22%	411,84
Rimborso spese (Es.Art.15)	256,00
TOTALE FATTURA	2.539,84
RITENUTA ACCONTO 20%	360,00
NETTO DA VERSARE	2.179,84

Non confluisce nel rigo RE2

soluzione

In sede di compilazione del mod. Redditi 2020, non vanno ricomprese, nell'importo da indicare al rigo RE2, Colonna 2, le somme riaddebitate, nel corso del 2019, a titolo di spese anticipate in nome e per conto del cliente. Ciò in quanto queste non rivestono natura di compenso per il professionista (art.54 del TUIR)



ATTENZIONE! – diversamente, vanno considerati come compensi, i rimborsi generici e forfettari di spese addebitati dal professionista in parcella. Si pensi, in proposito, al **rimborso forfettario delle spese generali del 15%**, previsto, **per gli avvocati**, dalla Legge 31 dicembre 2012, n. 247: si tratta di una somma addebitata a titolo di rimborso delle spese professionali non facilmente quantificabili (ad esempio, cancelleria o carburante). Tali somme rientrano tra i compensi da dichiarare nel quadro RE.

1.6 Rigo RE4: Plusvalenze patrimoniali

Il rigo **RE4** accoglie l'ammontare delle plusvalenze patrimoniali, determinate ex art. 54, comma 1-ter del TUIR, derivanti da:

- cessioni a titolo oneroso;
- risarcimento, anche assicurativo, per la perdita o danneggiamento del bene;
- destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio della professione (autoconsumo).



I beni mobili strumentali generano plusvalenze solo se acquistati dopo il 4 luglio 2006. Vanno escluse le plusvalenze relative ad oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate, n. 310 del 21 luglio 2008)

CASO 5 – Plusvalenze patrimoniali

Si riprenda l'esempio di cui al caso 3. Come emerge dall'esame della situazione contabile ivi esposta, il dott. Bianchi ha conseguito, nel 2019, una plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso di un bene strumentale pari a 6.000 Euro, così determinata:

Corrispettivo di cessione del bene:	10.000 Euro
Residuo ammortizzabile del bene:	4.000 Euro
Ammontare plusvalenza:	6.000 Euro



NOTA BENE – nel caso di specie, si è ipotizzata la cessione di un **bene a deducibilità limitata (50%)**: la relativa plusvalenza rileva per la medesima proporzione esistente fra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente dedotto (50%).



In sede di compilazione del mod. Redditi 2020, il contribuente riporterà, tra i componenti positivi nel quadro RE, la sola quota imponibile della plusvalenza, conseguita nel 2019: 3.000 € (50% di 6.000).

Il rigo **RE4** andrà, pertanto, compilato nel modo che segue:

	RE1	Codice attività ¹	702209	ISA: cause di esclusione ²		
Determinazione del reddito Impatriati Art. 16 D.Lgs. 147/2015 <input type="checkbox"/>	RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica		Compensi convenzionali ONG		
				¹	² 53.666,00	
	RE3	Altri proventi lordi			,00	
	RE4	Plusvalenze patrimoniali			3.000,00	
	RE5	Compensi non annotati nelle scritture contabili		ISA	²	,00
				¹	,00	,00
	RE6	Totale compensi (RE2 colonna 2 + RE3 + RE4 + RE5 colonna 2)				56.666,00



A differenza di quanto accade per il reddito d'impresa, la plusvalenza non è rateizzabile.
(Circolare Agenzia Entrate n. 28 del 4 agosto 2006)

1.7 Rigo RE5: Compensi non annotati nelle scritture contabili

Il rigo **RE5** è riservato all'indicazione dei compensi, rilevanti per la determinazione del reddito imponibile, che non hanno trovato, a vario titolo, annotazione nelle scritture contabili.



Come previsto dall'art. 9-bis, comma 9 del D.L. 50/2017, per i periodi d'imposta in cui trovano applicazione gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale, i contribuenti possono indicare **ulteriori componenti positivi**, non risultanti dalle scritture contabili al fine di migliorare il proprio livello di affidabilità ai fini ISA ed accedere al relativo regime premiale di cui all'art. 9-bis, comma 11 del D.L. 50/2017.

I maggiori valori rilevano anche per la determinazione del volume d'affari ai fini IVA, nonché nel calcolo della base imponibile IRAP (laddove trattasi di professionista soggetto ad Irap).

CASO 6 – Adeguamento ISA

Supponiamo che l'arch. Rossi, di cui al caso 2, ottenga un punteggio, in sede di applicazione degli ISA, non soddisfacente e decida di migliorare la propria "pagella" dichiarando maggior ricavi come segue:

Compensi annotati nelle scritture contabili	(Rigo RE2):	45.896,00 €
Compensi per aumento punteggio ISA	(Rigo RE5):	12.000,00 €
Totale compensi 2019	(Rigo RE6):	57.896,00 €

soluzione

In sede di compilazione del mod. REDDITI/2020, il contribuente dovrà dichiarare, nel quadro RE, i maggiori compensi dovuti al miglioramento del punteggio ottenuto in sede di applicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale.

➤ Il rigo **RE5** andrà, pertanto, compilato nel modo che segue:

RE5 Compensi non annotati nelle scritture contabili	1	ISA	2
		12.000,00	12.000,00

deve comprendere l'importo di Col.1

➤ Il totale dei compensi (57.896 €) andrà, quindi, riportato al rigo **RE6**:

RE6 Totale compensi (RE2 colonna 2 + RE3 + RE4 + RE5 colonna 2)	57.896,00
--	-----------

RE2, col.2+ RE3+RE4+RE5, col.2

➤ Infine, i maggiori compensi, dichiarati anche ai fini IVA, andranno indicati anche nel quadro RQ, rigo **RQ80**:

SEZIONE XXI Ulteriori componenti positivi ai fini IVA - Indici sintetici di affidabilità fiscale	RQ80	Maggiori corrispettivi		Imposta	
		1	2	1	2
		12.000,00		2.640,00	

importo del rigo RE5

maggior imposta

1.8 SPESE: Righi RE7-RE20

I righi interessati all'indicazione delle spese effettivamente sostenute e inerenti all'esercizio dell'arte o professione (Cfr. Par. 1.2) sono i seguenti:

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	2		
		(1)		,00	
RE8	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili	Commi 91 e 92 L. 208/2015	2		
		(1)		,00	
RE9	Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio			,00	
RE10	Spese relative agli immobili			,00	
RE11	Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato			,00	
RE12	Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale o artistica			,00	
RE13	Interessi passivi			,00	
RE14	Consumi			,00	
RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi	Spese non addebitate analiticamente al committente	Spese addebitate analiticamente al committente	Ammontare deducibile	
		1	2	3	
		,00	,00	,00	
RE16	Spese di rappresentanza	Spese alberghiere, alimenti e bevande	Altre spese	Ammontare deducibile	
		1	2	3	
		,00	,00	,00	
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	2	3	4
		,00	,00	,00	,00
RE18	Minusvalenze patrimoniali				,00
RE19	Altre spese documentate	Irap 10%	Irap personale dipendente	IMU	
	(di cui 1	2	3	4	
	,00	,00	,00	,00	,00
RE20	Totale spese (sommare gli importi da rigo RE7 a RE19)				,00

1.9 Quote di ammortamento: Rigo RE7

Il rigo **RE7** è riservato all'indicazione delle quote di ammortamento dei beni mobili strumentali all'esercizio dell'arte e professione svolta.

In particolare, in **colonna 2** vanno riportati:

- quote di ammortamento dei beni di costo unitario superiore a 516,46 €;
- spese per acquisto di beni di costo unitario inferiore a 516,46 €;
- le maggiorazioni per il 2019, indicate in colonna 1.

In **colonna 1** si indicano:

- l'importo delle maggiorazioni degli ammortamenti del 40% ovvero 30%, per il 2019, per i beni aventi i requisiti di legge per il c.d. *super ammortamento* (art. 1, commi 91 e 92 della L.208/2015, da ultimo reintrodotta dall'art. 1 del D.L. 34/2019).



Come visto in precedenza, le quote di ammortamento dei beni strumentali rientrano nelle **eccezioni** al principio di cassa: sono **deducibili per competenza**, indipendentemente dall'effettiva utilizzazione del bene (a differenza di quanto previsto per il reddito d'impresa).



ATTENZIONE - ai sensi dell'art. 54, comma 4 del TUIR, non sono ammortizzabili gli oggetti di antiquariato, d'arte o da collezione, ancorché usati come beni strumentali nell'esercizio dell'arte o professione. L'acquisto o l'importazione di tali tipologie di beni, infatti, rientra, ai fini fiscali, nella categoria delle spese di rappresentanza e ne segue le regole di deduzione (cfr. *Spese di rappresentanza, Par. 1.14*)

CASO 7 – Ammortamento beni di costo inferiore a 516,46 €

Il professionista Andrea Verdi ha acquistato, nel corso del 2019, due scrivanie da ufficio per € 459,00 cadauno e due sedie ergonomiche da studio, ciascuna di importo pari a 160 €:

CESPITI 2019	COSTO D'ACQUISTO
Mobili e arredi	1.238,00

L'arredo di cui sopra è stato pagato il 31 maggio 2019.



In sede di compilazione del mod. REDDITI/2020, il contribuente avrà la *facoltà* (non l'obbligo) di dedurre integralmente, dal reddito 2019, l'importo degli arredi di cui sopra poiché di **importo unitario** non superiore a 516,46 € (art.54, comma 2 del Tuir).

Il rigo **RE7** andrà così compilato:

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 ²	
		(¹ _____ ,00)	1.238,00

(per esigenze espositive si è supposto che non vi siano altri cespiti)



NOTA BENE – occorre verificare l'utilizzo del/i bene/i in questione: se impiegati promiscuamente sia per l'esercizio della professione sia per l'uso personale o familiare, la deducibilità delle spese di acquisto è ridotta al 50%. In tal caso, quindi, al rigo RE7 andrebbe riportato il valore di € 619,00.

CASO 8 – Ammortamento beni di vari importi e con diversa deducibilità

Si riprenda l'esempio di cui al caso 3. Il dott. Mario Bianchi, consulente gestionale d'azienda, per l'anno 2019, rileva le quote di ammortamento dei propri cespiti come segue:

CATEGORIA CESPITE	CESPITE	COSTO STORICO	ALIQUOTA	QUOTA AMMTO	% DED.FISCALE	QUOTA DEDUCIBILE	QUOTA INDEDUC.
Arredamento	Potrone Ufficio	710,74 €	15,00	106,61 €	100%	106,61 €	0,00 €
	Mobili Ufficio	131,07 €	100,00	131,07 €	100%	131,07 €	0,00 €
Beni < a 516,46 €	Stampante	240,00 €	100,00	240,00 €	100%	240,00 €	0,00 €
	Sedia ufficio	102,38 €	100,00	102,38 €	100%	102,38 €	0,00 €
	Netbook uso promiscuo	245,90 €	100,00	245,90 €	50%	122,95 €	122,95 €
Macchine elettromecc. d'ufficio	Hard Disk 1 TB	634,25 €	20,00	126,85 €	100%	126,85 €	0,00 €
	Computer fisso	1.724,58 €	20,00	344,92 €	100%	344,92 €	0,00 €
	Computer portatile	895,56 €	20,00	179,11 €	100%	179,11 €	0,00 €
	Tablet con funzione telefono	999,91 €	20,00	199,98 €	80%	159,98 €	40,00 €
Telefonia mobile	Smartphone	631,07 €	20,00	126,21 €	80%	100,97 €	25,24 €
Totali				1.803,04 €		1.614,84 €	188,19 €



L'ammortamento è deducibile dal reddito, dal punto di vista fiscale, in quote annuali derivanti dall'applicazione dei coefficienti di ammortamento individuati dal D.M. 31.12.1998 e successive modifiche e integrazioni. Per comodità di esposizione, si è supposto che il professionista abbia adottato i medesimi coefficienti di ammortamento per i propri cespiti.



In sede di compilazione del mod. REDDITI/2020, andranno indicate le quote di ammortamento fiscalmente deducibili, determinate alla luce delle regole di deducibilità fissate dal TUIR, nonché dell'utilizzazione esclusiva ovvero promiscua del bene strumentale ammortizzato.

Il rigo **RE7** andrà, pertanto, compilato nel modo seguente:

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 ²	1.615,00
		(¹ _____ ,00)	

Totale quote deducibili



OSSERVA – nell'esempio proposto, la determinazione dei valori di ammortamento deducibili dal reddito, dal punto di vista fiscale, ha tenuto conto delle limitazioni previste dall'art. 54, comma 3-bis del TUIR relativamente all'acquisto, utilizzo e manutenzione della telefonia mobile e fissa impiegata nell'esercizio di arti e professioni. La percentuale di deducibilità dei costi inerenti alle fattispecie di cui sopra è, infatti, limitata all'80%, per tali categorie di contribuenti. Inoltre, per i beni mobili strumentali utilizzati promiscuamente sia per l'arte o professione sia a fini personali o famigliari (nel caso di specie, un notebook ad uso promiscuo) la deducibilità fiscale è ridotta al 50%.

CASO 9 – Super Ammortamento dei beni strumentali

Con riferimento al caso precedente, si ipotizzi che il dott. Bianchi abbia optato per il c.d. *super-ammortamento* dei beni strumentali, aventi i requisiti, introdotto dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) e prorogato nelle annualità successive, con modifiche.



La possibilità, per i soggetti titolari di reddito d’impresa e gli esercenti arti e professioni, che investano in beni strumentali nuovi, di **maggiorarne il costo di acquisto**, ai soli fini del calcolo delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria (c.d. **super-ammortamento**), non era stata riconfermata dalla Legge n. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019).

L’agevolazione è stata parzialmente reintrodotta, **per l’annualità 2019**, dal Decreto Crescita (D.L. 34/2019) con la medesima percentuale di maggiorazione fissata per gli investimenti 2018:

- maggiorazione del 30% per gli acquisti effettuati nel periodo 1° aprile 2019 - 31 dicembre 2019 (ovvero 30 giugno 2020, a fronte di ordine accettato dal venditore e acconti pagati per il 20% del costo d’acquisto).

Si ricorda che il super-ammortamento è stato sostituito dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020) con un nuovo credito d’imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati a partire dal 1° gennaio 2020.

I maggiori valori da dedurre, ai fini del super ammortamento di cui sopra, saranno i seguenti:

CESPITE	DATA ACQUISTO	% SUPER AMMLTO	COSTO STORICO	MAGGIOR COSTO	MAGGIOR AMMLTO DEDUCIBILE
Hard Disk 1 TB	12/2016	140%	634,25 €	253,70	50,74 €
Computer fisso	02/2017	140%	1.724,58 €	689,83	137,97 €
Tablet con funzione telefono	03/2018	130%	999,91 €	299,97	48,00 €
Computer portatile	06/2019	130%	895,56 €	268,67	53,73 €
Mobili Ufficio	09/2019	130%	131,07 €	39,32	39,32 €
Totali				1.551,49	329,76 €



In questo caso, in sede di compilazione del quadro RE nel mod. Redditi 2020, i maggior valori deducibili, derivanti dal super-ammortamento dei beni strumentali, andranno evidenziati separatamente nel medesimo **rigo RE7, in col. 1**. Mentre, in **col. 2**, andrà indicato il totale degli ammortamenti deducibili.

Il rigo **RE7** andrà, pertanto, compilato nel modo che segue:

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 ²	
		(¹ <input type="text" value="330,00"/>)	<input type="text" value="1.945,00"/>

il valore va ricompreso in quanto indicato in colonna 2

CASO 10– Ammortamento autoveicoli

La dott.ssa Livia Verdi, dottore commercialista, ha acquistato, ad ottobre 2018, un'autovettura per € 20.000 + IVA 22% (€ 4.400), detratta, ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. 633/1972, per il 40%. Il cespite è, pertanto, acquisito al **costo storico** di € 22.640 (20.000 + il 60% di 4.400).

Nel 2019, inoltre, ha acquistato uno scooter per € 2.500 + IVA 22%.

La deducibilità dei costi connessi agli autoveicoli, per gli esercenti arti e professioni, è disciplinata dall'art.164, comma 1 del TUIR, che prevede:

- deducibilità limitata ad **un solo veicolo**, se la professione è esercitata individualmente (ovvero un veicolo per ciascun associato/socio, nel caso in cui l'attività sia svolta in forma associata, come nel caso di studi associati);
- percentuale di deducibilità pari al **20%**;
- spesa massima (comprensiva della quota di IVA indetraibile) su cui calcolare la deducibilità fissata come segue

Tipo di veicolo	Spesa massima ex art. 164 TUIR
Autoveicolo	18.075,99 €
Motocicli	4.131,66 €
Ciclomotori	2.065,83 €



In sede di compilazione del mod. Redditi 2020, potrà, innanzitutto, essere ammortizzato **un solo veicolo**. In secondo luogo, occorrerà procedere all'esatta individuazione della **base di calcolo fiscale** degli ammortamenti e delle quote fiscalmente deducibili.

- Il professionista ammortizzerà fiscalmente solo le quote di ammortamento relative all'autoveicolo, calcolate applicando le aliquote di cui al D.M. 31.12.1998 al 20% del costo fiscalmente riconosciuto ex art. 164 TUIR:

€ 18.075,99 x 25 x 20% = **903,80 €**

Ammortamento 2019 fiscalmente deducibile

Pertanto, il rigo **RE7** andrà così compilato:

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 ²	(¹ _____,00)	904,00
------------	--	--	--------------------------	---------------

↳ Qualora il professionista avesse fruito dell'agevolazione del super ammortamento (Cfr. Caso 9), l'ammortamento deducibile sarebbe stato così calcolato:

CESPITE	DATA ACQUISTO	% SUPER AMM.TO	COSTO STORICO FISCALMENTE AMMORTIZZABILE	MAGGIOR COSTO FISCALMENTE AMMORTIZZABILE	MAGGIOR AMMTO DEDUCIBILE
Autoveicolo	10/2018	130%	18.075,99 €	5.422,80 €	271,14 €

Come visto in precedenza, il rigo RE7, in tal caso, andrebbe così valorizzato:

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 ²	(¹ 271,00)	1.175,00
------------	--	--	--------------------------------	-----------------

€ 5.422,80 x 25% x 20%



ATTENZIONE! - nell'ipotesi in cui il professionista avesse concesso l'autoveicolo in uso promiscuo ad un eventuale dipendente, la percentuale di deducibilità fiscale sarebbe stata del 70% (in luogo del 20%), fermo restando il valore massimo di acquisto fiscalmente riconosciuto (Art. 164, comma 1, lett. b-bis del TUIR come modificato dall'art. 4 della Legge 92/2012).

1.10 Spese relative agli immobili: Rigo RE10

Il rigo **RE10** è riservato all'indicazione delle spese, fiscalmente rilevanti, relative agli immobili strumentali all'esercizio dell'arte o professione, la cui deducibilità è differenziata a seconda che i medesimi siano utilizzati:

- **esclusivamente** per l'esercizio dell'attività artistica o professionale;
- **promiscuamente**, per l'uso professionale e/o artistico e l'uso personale e/o familiare.



OSSERVA – a partire dal 1.1.2014, ad opera dell'art.1, comma 162, lettera a) della L. 147/2013, sono deducibili, dal reddito del professionista o dell'artista, i canoni di leasing, in caso di locazione finanziaria, relativi ai beni immobili strumentali, per i contratti stipulati a partire da tale data: non è stata, diversamente, prevista la deducibilità delle quote di ammortamento del bene, in caso di immobile di proprietà.

	Decorrenza	Importo deducibile	Durata	Uso esclusivo	Uso promiscuo
Immobile di proprietà (o usufrutto o altro diritto)	acquistato dal 1/1/2010	nessuna deduzione			
Immobile in leasing	stipulato dal 1/1/2014	canoni di leasing + interessi (competenza)	almeno 12 anni	100%	50%
Immobile in locazione (non finanziaria)	a prescindere dalla data	canone di locazione pagato (cassa)		100%	50%



NOTA BENE – nell'ipotesi in cui l'immobile sia adibito, promiscuamente, all'esercizio della professione e all'uso familiare/personale, è deducibile il 50% del canone di locazione ovvero del canone di leasing, a condizione che il professionista non abbia, nello stesso Comune, un altro immobile adibito esclusivamente allo svolgimento della professione o arte. (Art. 54, comma 3 del TUIR)

Valore immobili

In questa sede, giova ricordare che, per effetto della Legge n.296/2006, che ha esteso agli esercenti arti e professioni le disposizioni fissate per le imprese, di cui all'art.36 del D.L. n. 223/2006, ai fini del calcolo degli ammortamenti (e delle quote dei canoni di leasing) deducibili dal reddito, il valore dell'immobile strumentale va considerato al netto del valore su cui insiste l'immobile stesso e di quello pertinenziale. Il valore del terreno da detrarre è il maggiore tra il valore contabile e il 20% del costo complessivo dell'immobile.

Si consideri, in merito alla modalità di compilazione del rigo, l'esempio che segue.

CASO 11 – Spese relative agli immobili

Si riprenda il caso num. 3 ed il relativo esempio: il dott. Mario Bianchi, consulente aziendale, esercita la propria professione in immobile ad uso promiscuo. Dalla situazione contabile emerge il sostenimento di (altre) spese relative all'immobile strumentale:

606	SPESE RELATIVE AGLI IMMOBILI	405,47
606.00006	RISCALDAMENTO-IMMOB.PROMISCUI (50%)	228,23
606.00008	ACQUA-IMMOBILI PROMISCUI (50%)	47,24
606.00022	ALTRE SPESE IMMOB.PROMISCUI (50%)	130,00

soluzione

In sede di compilazione del mod. Redditi 2020, il contribuente riporterà nel quadro RE **il 50% delle spese** (utenze e spese condominiali) relative all'immobile strumentale, poiché trattasi di bene ad uso promiscuo.

Il rigo **RE10** andrà, dunque, così compilato:

RE9	Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio	,00
RE10	Spese relative agli immobili	206,00
RE11	Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato	,00

1.11 Compensi a terzi afferenti all'attività: Rigo RE12

Nel rigo **RE12** confluiscono gli importi eventualmente pagati, nel corso del 2019, a titolo di compensi a terzi per prestazioni professionali e servizi direttamente afferenti all'oggetto dell'arte o professione.



Sono deducibili, dal reddito del professionista o artista, anche i compensi eventualmente erogati a familiari per prestazioni di lavoro autonomo professionale (o artistico) non occasionale di cui all'art. 53 del TUIR. Tali fattispecie esulano dalle ipotesi di indeducibilità del "lavoro prestato o opera svolta" dai familiari in qualità di lavoratori dipendenti, di titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, nonché di collaboratori occasionali prevista dall'art. 54, comma 6-bis del TUIR. **(Circolare 6 febbraio 1997, n. 25 Ministero delle Finanze - Dipartimento Entrate)**

Chiarimo le modalità di compilazione del rigo mediante l'esempio che segue.

CASO 12- Compensi a terzi

Si consideri l'esempio di cui al Caso 2. L'arch. Rossi ha sostenuto, tra gli altri, i seguenti costi nell'anno 2019:

COSTI AMMINISTRATIVI	9.754,97
ONORARI PROFESSIONALI	728,00
COMPENSI A TERZI	8.833,58
SPESE AMMINISTRATIVE DIVERSE	1,87
CANCELLERIA E STAMPATI	105,52
ASSICURAZIONE RC AUTOMEZZI	86,00



Compensi al commercialista per tenuta contabilità: € 728,00
Compensi a terzi per perizie svolte per proprio conto: € 8.833,58



In sede di compilazione del mod. Redditi 2020, il professionista dedurrà entrambe le voci di compenso, riportandole nel medesimo rigo **RE12**, del quadro RE.

In particolare, il rigo andrà così compilato:

RE11 Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato	,00
RE12 Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale o artistica	9.562,00

1.12 Spese per consumi: Rigo RE14

Il rigo **RE14** è destinato a raggruppare, in un unico importo, le spese sostenute nell'anno 2019 per utenze e consumi. In particolare, secondo le istruzioni al mod. Redditi 2020, vanno considerati:

- consumi di energia elettrica;
- spese relative agli impianti di telefonia fissa e mobile, ivi compresi i costi accessori.



NOTA BENE – Il rigo in commento non include l'esposizione dei costi relativi agli autoveicoli: come anticipato, le spese sostenute dal professionista o artista per l'acquisto di carburanti e lubrificanti per autoveicoli, ciclomotori e motocicli, nonché per manutenzioni e riparazioni degli stessi ed ulteriori costi accessori vanno indicati nel rigo **RE19**, secondo le percentuali di deducibilità previste dal TUIR.

Si consideri, in merito alle modalità di compilazione del rigo, l'esempio che segue.

CASO 13

Si riprenda l'esempio di cui al caso 3. Come emerge dall'esame della situazione contabile ivi esposta, il dott. Bianchi, consulente gestionale, ha sostenuto, nel corso del 2019, le seguenti spese classificate come consumi:

CONSUMI	2.071,37	
SPESE TELEFONIA FISSA (80%)	153,89	Confluiscono nel rigo RE14
SPESE TELEFONIA MOBILE (80%)	199,73	
CARBURANTI-LUBRIFIC.AUTO NON ASSEGN.	1.393,97	
ENERGIA ELETTRICA (50%)	323,78	

Confluiscono nel rigo RE19

Nell'analisi dei consumi rilevati, si rileva quanto segue:

- le spese relative all'acquisizione, utilizzo e manutenzione dei telefoni, utilizzati nello svolgimento della professione, sono **deducibili nella misura dell'80% del loro ammontare**, ai sensi dell'art. 54, comma 3-bis del TUIR. A nulla vale, in tal senso, la distinzione tra telefonia fissa e mobile: entrambe sono soggette alle medesime limitazioni ai fini fiscali;
- i consumi di energia elettrica sono relativi ad un immobile strumentale ad uso promiscuo (cfr. Caso 11): in quanto tale, le spese inerenti ai consumi sono **deducibili nel limite del 50% del loro ammontare**, ai sensi dell'art. 54, comma 3 del TUIR.



In sede di compilazione del mod. Redditi 2020, il contribuente riporterà, nel quadro RE, i consumi di cui sopra, indicando gli importi deducibili a seconda delle percentuali fissate per legge.

➤ Pertanto, al rigo **RE14** andranno indicati le spese per telefonia e i consumi di energia elettrica:

RE13 Interessi passivi	.00
RE14 Consumi	445,00

$$(153,89+199,73) \times 80\% + 323,78 \times 50\%$$

- Mentre, nel rigo **RE19, col. 4** confluiranno i consumi di carburanti e lubrificanti, assieme alle altre spese documentate risultanti dalla situazione contabile relativa all'anno 2019:

ALTRE SPESE DOCUMENTATE	2.685,94
SPESE MANUT.TELEFONIA MOBILE(80%)	45,50
SPESE SERVIZI BANCARI	30,99
CANCELLERIA	53,26
SPESE PER VIAGGI	251,56
MANUT.RIPARAZ.AUTO NON ASSEGNATA	492,54
MANUTENZIONI-RIPARAZIONI	65,57
MANUT.RIPARAZIONE PROMISCOU (50%)	171,90
PEDAGGI AUTOST.AUTO NON ASSEGNATA	709,30
ASSICURAZIONI RCA AUTO NON ASSEGNATA	500,00
TASSE PROPRIETA' AUTO NON ASSEGNATA	268,32
ALTRI COSTI INDEDUCIBILI	72,00
POSTA ELETTRONICA CERTIFICATA (PEC)	25,00

Nel caso di specie, il rigo andrà compilato come segue:

RE19 Altre spese documentate	Irap 10%	Irap personale dipendente	IMU	
(di cui ¹ ,00 ² ,00 ³ ,00) ⁴				1.220,00

Nello specifico sono stati riportati:

- il 20% delle spese per carburanti e lubrificanti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori, con riferimento ad un solo veicolo non assegnato a dipendenti;
- il 20% delle altre spese (diverse da carburanti e lubrificanti) relative ad un solo veicolo non assegnato a dipendenti (bollo, assicurazione R.C.A., pedaggi autostradali);
- il 50% delle spese di impiego e manutenzione di beni mobili strumentali ad uso promiscuo;
- l'80% delle spese di manutenzione relative ad apparecchi di telefonia;
- il 100% delle altre spese inerenti all'attività professionale svolta, effettivamente sostenute e documentate (cancelleria, spese bancarie, PEC...).

1.13 Spese vitto e alloggio: Righi RE15-16-17

Nell'ambito della compilazione del quadro RE, le spese alberghiere e relative alla somministrazione di bevande e alimenti possono trovare allocazione, a seconda delle occasioni di sostenimento e dell'eventuale riaddebito analitico:

- nel rigo **RE15**, col. 1 e 2, se trattasi di spese di vitto e alloggio *tout court*;
- nel rigo **RE16**, col. 1, qualora siano classificate come spese di rappresentanza;
- nel rigo **RE17**, col. 1, ove sostenute in occasione della partecipazione a convegni, master, congressi e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale.

Spese vitto e alloggio generiche

In primo luogo, rispetto alle spese alberghiere e di somministrazione bevande e alimenti, la norma di riferimento, ai fini fiscali, è contenuta nell'art. 54 del TUIR che, al comma 5, dispone che queste siano: *"deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. I limiti di cui al periodo precedente non si applicano alle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente."*

Ferma restando la percentuale di deducibilità fissata dal TUIR (vista poc'anzi), si considerino gli esempi che seguono in merito alle specifiche modalità di esposizioni di tali spese nei diversi righi del quadro RE.

CASO 14

La dott.ssa Viola Neri, professionista svolgente l'attività di avvocato, presenta la seguente situazione per l'anno 2019:

C O S T I		E u r R I C A V I		E u r	
601	AMM.TI E COSTO BENI INF.516.46 EURO	247,29	501	COMPENSI DA ATT.PROFESS. O ARTISTICA	48.871,70
601.00013	AMM.TO ORDINARIO TELEFONIA MOBILE	197,83	501.00011	COMPENSI PROFESS.A SOSTITUTI IMPOSTA	48.871,70
601.00101	AMMORTAMENTI (INDEDUCIBILI)	49,46			
606	SPESE RELATIVE AGLI IMMOBILI	217,70			
606.00005	RISCALDAMENTO-IMMOBILI STRUMENTALI	68,93			
606.00007	ACQUA-IMMOBILI STRUMENTALI	148,77			
612	COMPENSI A TERZI	1.508,00			
612.00001	COMPENSI A TERZI PER PRESTAZIONI	1.508,00			
621	CONSUMI	3.067,47			
621.00002	SPESE TELEFONIA MOBILE(80%)	506,15			
621.00005	CARBURANTI-LUBRIFIC.AUTO NON ASSEGN.	1.985,53			
621.00031	ENERGIA ELETTRICA	575,79			
626	SPESE PER PREST.ALBERG.-RAPP.-CONV.	5.656,36			
626.00001	PASTI-SOGGIORNI (75%)	2.799,75			
626.00003	PASTI-SOGGIORNI RIADDEB. COMMITTENTE	474,26			
626.00101	RAPPRESENTANZA(75%)	943,39			
626.00203	SPESE FORMAZIONE AGGIORN. PROFESS.	1.438,96			

soluzione

In sede di compilazione del mod. Redditi 2020, le spese evidenziate andranno ripartite, come componenti negativi di reddito, nel quadro RE secondo le indicazioni che seguono.

- Nel rigo **RE15**, col. 1 e 2 troveranno esposizione le seguenti spese alberghiere e di somministrazione, diverse da quelle che andranno indicate nei righi RE16 e RE17:

Spese alberghi e ristoranti generiche			
Sostenute dal professionista in esecuzione di specifico incarico	* non riaddebitate * riaddebitate a forfait	Deducibilità del 75% e comunque, per un ammontare non superiore al 2% dei compensi	RE15, col.1
	Riaddebitate analiticamente	Deducibilità integrale	RE15, col.2

Nel caso proposto, il rigo in commento andrà così valorizzato:

RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi	Spese non addebitate analiticamente al committente	Spese addebitate analiticamente al committente	Ammontare deducibile
		1	2	3
		977,00	474,00	1.451,00

col.1+ col.2

L'importo di cui in **col. 1** (€ 977) è stato determinato calcolando il 75% delle spese alberghiere e di somministrazione sostenute nel 2019 (€ 2.799,75 x 75% =2.099,81 €) e confrontando tale valore con il valore massimo deducibile pari al 2% dei compensi percepiti nel medesimo anno, al netto delle eventuali plusvalenze patrimoniali:

RE1	Codice attività	ISA: cause di esclusione	Compensi convenzionali ONG	
	1	2	1	2
Determinazione del reddito	691010			
RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica		48.872,00	
RE3	Altri proventi lordi			
RE4	Plusvalenze patrimoniali			
RE5	Compensi non annotati nelle scritture contabili	ISA		
RE6	Totale compensi (RE2 colonna 2 + RE3 + RE4 + RE5 colonna 2)		48.872,00	

Importo massimo deducibile:
2% di RE6 - RE4= € 977,44

L'importo di cui in **col.2** (€ 474) è stato determinato, invece, considerando il 100% delle spese alberghiere e di somministrazione sostenute dal professionista ed analiticamente riaddebitate ai committenti, con indicazione separata dai compensi.

- Nella **colonna 1 del rigo RE16** vanno, invece, riportate le spese, alberghiere e di somministrazione bevande e alimenti, che rientrano nella categoria delle spese di rappresentanza ex art. 54, comma 5 del TUIR (Cfr. Par.1.14- *Spese di rappresentanza*):

RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi	Spese non addebitate analiticamente al committente	Spese addebitate analiticamente al committente	Ammontare deducibile
		1	2	3
		977,00	474,00	1.451,00
RE16	Spese di rappresentanza	Spese alberghiere, alimenti e bevande	Altre spese	Ammontare deducibile
		1	2	3
		708,00		489,00

75% delle spese qualificate come spese di rappresentanza (943,39 x 75%)

importo massimo deducibile 1% dei compensi RE6-RE4: € 488,72

- Infine, nella **colonna 1 del rigo RE17** sono da indicare eventuali spese alberghiere e di somministrazione bevande e alimenti sostenute dal professionista (e analiticamente documentate) in occasione della partecipazione a convegni e corsi di formazione di cui all'art 54, comma 5 del TUIR (Cfr. par. 1.15 – *Spese di aggiornamento professionale*).

Nel caso proposto, non sono presenti spese classificate come tali, ma esclusivamente spese di aggiornamento professionale inerenti alla partecipazione a corsi di formazione ed aggiornamento professionale (€ 1.438,96) che vanno così evidenziate nel rigo RE17*:

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	2	3	4
	,00	1.439,00	,00	,00

**per un'analisi puntuale del rigo si rimanda al paragrafo dedicato*



ATTENZIONE! - In ultima analisi, si ricorda che, ai sensi del citato comma 5 dell'art. 54 del TUIR, eventuali spese alberghiere e di somministrazione di bevande e alimenti sostenute direttamente dal committente per l'esecuzione dell'incarico da parte del professionista non costituiscono compensi in natura per il professionista stesso.

1.14 Spese di rappresentanza: Rigo RE16

In aggiunta a quanto già anticipato nel paragrafo precedente, le spese di rappresentanza ex art. 54, comma 5 del TUIR, sostenute dal professionista ed adeguatamente documentate, trovano esposizione nel rigo RE16, così articolato:

- in **colonna 1**, il 75% delle spese alberghiere e di somministrazione di bevande e alimenti qualificate come spese di rappresentanza;
- in **colonna 2**, l'ammontare delle altre spese di rappresentanza (diverse da quelle indicate in col.1), effettivamente sostenute e idoneamente documentate nel corso del periodo d'imposta;
- in **colonna 3**, l'importo deducibile determinato come **somma degli importi di cui in colonna 1 e colonna 2, con il limite massimo pari all'1%** dei compensi percepiti nel 2019, al netto delle eventuali plusvalenze patrimoniali. (RE6 - RE4).



Per espressa previsione normativa, rientrano nella categoria delle spese di rappresentanza, da esporre nel rigo RE16, anche le spese sostenute per l'acquisto di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito (omaggi), nonché oggetti d'arte, antiquariato e collezione ancorché strumentali all'esercizio dell'arte o professione.

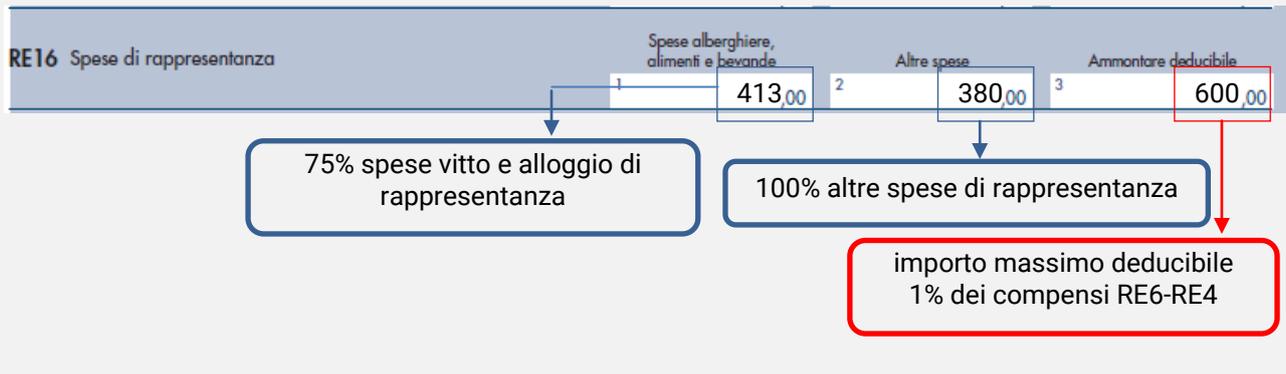
In merito alla compilazione del rigo si consideri il seguente esempio.

CASO 15				
La dott.ssa Livia Verdi, dottore commercialista, ha dichiarato, per l'anno 2019, i seguenti compensi:				
	RE1	Codice attività ¹ 692011	ISA: cause di esclusione ²	
Determinazione del reddito Impatriati Art. 16 D.Lgs. 147/2015 <input type="checkbox"/>	RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	Compensi convenzionali ONG 1 _____,00 2 60.000,00	
	RE3	Altri proventi lordi	_____ ,00	
	RE4	Plusvalenze patrimoniali	5.000,00	
	RE5	Compensi non annotati nelle scritture contabili	ISA 1 _____,00 2 _____,00	
	RE6	Totale compensi (RE2 colonna 2 + RE3 + RE4 + RE5 colonna 2)		65.000,00
	Inoltre, nel medesimo anno, ha sostenuto spese di rappresentanza così distinte:			
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Spese alberghi/ristoranti € 550,00 ▪ Altre spese di rappresentanza € 380,00. 				

soluzione

In sede di compilazione del mod. Redditi 2020, le spese di rappresentanza andranno indicate nel quadro RE e complessivamente dedotte secondo i limiti fissati dalla norma.

In particolare, il rigo RE16 andrà così compilato:



1.15 Spese di formazione e aggiornamento: Rigo RE17

Il rigo **RE17** è dedicato all'indicazione delle spese sostenute e documentate per l'iscrizione a master, convegni, congressi e a corsi di formazione o aggiornamento professionale, nonché di accesso alla formazione permanente.

Spese formazione e aggiornamento

Ai sensi dell'art.54, comma 5 del TUIR "Sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 10.000 euro, le spese per l'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. Sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 5.000 euro, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente".

Le spese suddette vanno così distribuite nel rigo in commento:

- in **colonna 1**, il 75% delle spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di bevande ed alimenti, sostenute per la frequenza di master, convegni, corsi di aggiornamento, etc;



Nonostante la norma parli di integrale deducibilità nel limite annuo di 10.000 euro, anche con riferimento alle spese di viaggio e soggiorno purchè correlate alla partecipazione ad attività formative e di aggiornamento professionale, le "Istruzioni per la compilazione" allegate al mod. Redditi PF 2020, Rigo RE17, non prevedono l'integrale deduzione di tali spese di vitto e alloggio, che seguirebbero la regola generale di deducibilità al 75% di cui al comma dell'art. 54 TUIR.

- in **colonna 2**, le spese sostenute per l'iscrizione a master, corsi di formazione e aggiornamento, ivi comprese le spese di viaggio non indicate in colonna 1 e le spese di vitto e alloggio già indicate nella medesima colonna 1. L'importo delle spese in col.2 complessivamente deducibile è pari a 10.000 euro annui;
- in **colonna 3**, le spese per servizi di certificazione delle competenze, orientamento e ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, erogati dagli organismi accreditati. L'importo delle spese in col.2 complessivamente deducibile è pari a 5.000 euro annui;
- in **colonna 4**, la **somma degli importi deducibili** di cui in colonna 2 e 3.

Chiariamo la compilazione del rigo con l'esempio che segue.

CASO 16

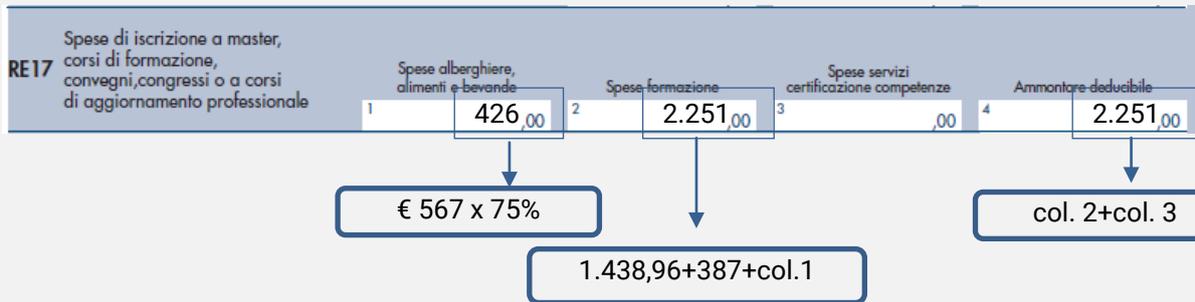
Si consideri il caso 14 e si ipotizzi che l'avvocato Viola Neri abbia sostenuto, nel 2019:

- spese di partecipazione a corsi di formazione ed aggiornamento professionale per € 1.438,96;
- spese di viaggio connesse al corso per € 387,00;
- spese alberghi e ristoranti sostenute per la frequenza del corso € 567,00.

soluzione

In sede di compilazione del mod. Redditi 2020, tali spese confluiranno tutte nel medesimo rigo del quadro RE ed andranno dedotte secondo i limiti fissati dalla norma.

Il rigo **RE17** andrà, pertanto, compilato nel modo seguente:



1.16 DETERMINAZIONE REDDITO/PERDITA: Righi RE21-RE25

Il quadro RE si conclude, quindi, con i seguenti righi dedicati alla determinazione del reddito o della perdita d'esercizio:

	di cui reddito attività docenti e ricercatori scientifici	di cui reddito prodotto all'estero soggetti L. 238/10 art. 16 D.Lgs. 147/15	3
RE21 Differenza (RE6 – RE20)	1 ,00	2 ,00	,00
RE23 Reddito (o perdita) delle attività professionali e artistiche			,00
RE24 Perdite di lavoro autonomo degli esercizi precedenti			,00
RE25 Reddito (o perdita) da riportare nel quadro RN)			,00
RE26 Ritenute d'acconto (da riportare nel quadro RN)			,00

Ai fini della determinazione del reddito/perdita va riportata nel rigo **RE21**, in **colonna 3**, la differenza tra il totale dei compensi percepiti (Rigo RE6) e delle spese sostenute (Rigo RE20):

RE6 Totale compensi (RE2 colonna 2 + RE3 + RE4 + RE5 colonna 2)			48.872,00
RE20 Totale spese (sommare gli importi da rigo RE7 a RE19)			9.888,00
RE21 Differenza (RE6 – RE20)	1 ,00	2 ,00	3 38.984,00

In assenza di altri redditi agevolati (docenti e ricercatori ex art. 44 del D.L. 78/2010 e lavoratori *impatriati* ex art. 16 del D. Lgs. 147/2015), l'importo di cui al Rigo RE21, col. 3 coinciderà con il valore da riportare al rigo **RE23**:

RE23 Reddito (o perdita) delle attività professionali e artistiche	38.984,00
---	-----------



In caso di risultato negativo (RE20>RE6), l'importo deve essere preceduto dal segno "-". La perdita derivante dall'esercizio d'arte o professione può essere portata in diminuzione del reddito complessivo del periodo d'imposta, ma l'eventuale eccedenza non compensabile non potrà essere riportata nei periodi successivi. (Art. 8, comma 1 del TUIR)

1.17 Perdite pregresse da portare in diminuzione: RE24

Il rigo **RE24** è riservato all'indicazione di **eventuali perdite pregresse**: dal reddito indicato al Rigo RE23 è, infatti, possibile dedurre eventuali eccedenze di perdite non compensate negli esercizi precedenti, con riferimento alle casistiche affrontate nel prosieguo.

In particolare, sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo determinato nel mod. Redditi PF 2020:

- eventuali perdite formatesi nei periodi 2006 e 2007, riportabili senza limiti di tempo (se conseguite nei primi periodi d'imposta d'attività), quali risultanti dal **mod.Redditi 2019, Quadro RS, Rigo RS11**;
- eventuali perdite maturate in esercizi precedenti nel regime dei minimi da soggetti fuorisciti dal regime stesso.

Si consideri l'esempio che segue.

CASO 17

Il dott. Andrea Marrone, dottore commercialista, ha applicato, avendone i requisiti, il regime dei minimi sino al periodo d'imposta 2018, indicando nel mod. Redditi 2019 la seguente perdita al **rigo LM50**:

SEZIONE IV Perdite non compensate	LM50	1	Ecceденza 2013	2	Ecceденza 2014	3	Ecceденza 2015	4	Ecceденza 2016	5	Ecceденza 2017	6	Ecceденza 2018
			,00		,00		,00		,00		3.600,00		,00
	LM51	PERDITE RIPORTABILI SENZA LIMITI DI TEMPO											
			(di cui relativo al presente anno 1										,00

Nel 2019, per venir meno dei requisiti, il contribuente è fuoriuscito dal regime dei minimi ed ha applicato il regime fiscale ordinario.

soluzione

In sede di compilazione del mod. Redditi 2020, il contribuente può riportare la perdita maturata con riferimento all'anno d'imposta 2018 nel rigo RE24 e scomputarla dal reddito riferito al 2019, sino a concorrenza dell'importo indicato al rigo RE23.

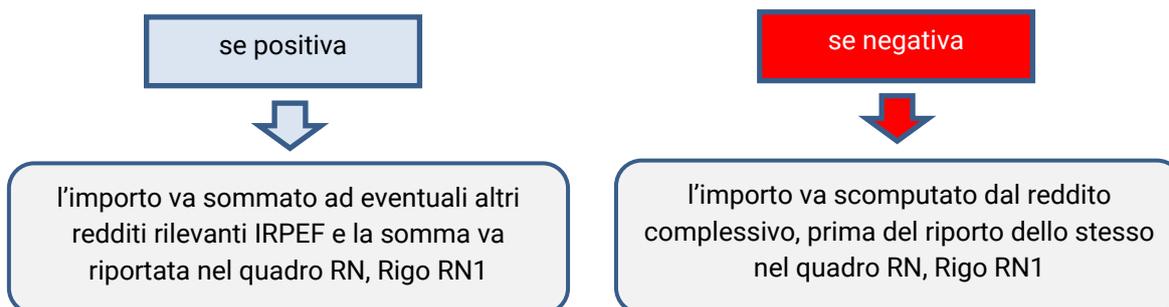
	di cui reddito attività docenti e ricercatori scientifici	di cui reddito prodotto all'estero soggetti L. 238/10 art. 16 D.Lgs. 147/15	
RE21 Differenza (RE6 – RE20)	1	2	3
	,00	,00	2.053,00
RE23 Reddito (o perdita) delle attività professionali e artistiche			2.053,00
RE24 Perdite di lavoro autonomo degli esercizi precedenti			2.053,00
RE25 Reddito (o perdita) da riportare nel quadro RN)			,00

↳ L'eccedenza non compensata (3.600 - 2.053) può essere va indicata al rigo **RS8, col. 5**:

	Eccedenza 2014	Eccedenza 2015	Eccedenza 2016	Eccedenza 2017	Eccedenza 2018
Perdite pregresse non compensate nell'anno ex contribuenti minimi e fuoriusciti dal regime di vantaggio	1	2	3	4	5
RS8 Lavoro autonomo	,00	,00	,00	,00	1.547,00
					6
					,00

1.18 Totale reddito (perdita) di lavoro autonomo: Rigo RE25

La differenza tra il rigo RE23 e il rigo RE24, laddove valorizzato, va, infine, a valorizzare il rigo **RE25**:



1.19 RITENUTE SUBITE: Rigo RE26

Il quadro si conclude con il Rigo **RE26**, riservato al riporto delle ritenute subite dal professionista, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 600/1973:

RE26 Ritenute d'acconto (da riportare nel quadro RN)	5.900,00
--	----------

- Al fine di scomputare le ritenute subite, a titolo di acconto, sui compensi percepiti dal professionista nel corso del 2019, dall'imposta sul reddito dovuta per il medesimo anno, il medesimo importo andrà riportato nel quadro RN, Rigo **RN33, colonna 4**:

RN33 RITENUTE TOTALI	di cui ritenute sospese IRPEF e imposta sostitutiva R.I.T.A.	di cui altre ritenute subite	di cui ritenute art. 5 non utilizzate	4	5.900,00
	1	2	3		
	,00	,00	,00		

In merito allo scomputo delle ritenute subite, si ritiene utile ricordare che l'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, che disciplina il controllo formale delle dichiarazioni da cui derivano le comunicazioni di irregolarità (c.d. "avvisi bonari"), prevede che gli Uffici possano, tra l'altro,

- «**escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi[...]**».

In linea generale, dunque, l'Agenzia delle Entrate, in assenza di relativa Certificazione Unica, potrebbe disconoscere in capo ai percipienti lo scomputo delle ritenute, ancorché effettivamente subite. Tuttavia, giova ricordare le disposizioni di cui all'art. 22, comma 1 lettera c) del D.P.R. n. 917/1986, che permettono il recupero delle ritenute subite all'unica, essenziale, condizione che esse siano state **effettivamente operate** e, quindi, **subite** dal contribuente in sede di percezione del reddito, ossia all'incasso della parcella/fattura.

A tal fine, è necessario e sufficiente che il professionista/percipiente detenga e possa fornire **apposita documentazione probante, diversa dalla certificazione ma ad essa equipollente**, idonea a dimostrare gli importi percepiti e le relative ritenute subite e a consentirne lo scomputo, di diritto, nella dichiarazione dei redditi. In tal senso, si ritengono avere valore probatorio equivalente a quello della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta: la parcella, in cui generalmente è specificata la ritenuta da operare, integrata con

la documentazione bancaria da cui emerge l'incasso al netto della ritenuta evidenziata, prodotte congiuntamente ad apposita **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà** ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 445/2000, in cui il percipiente professionista dichiara

- ↳ *«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». (Cfr. Corte di Cassazione, Sent.07 giugno 2017, n. 14138 - Corte di Cassazione Sent. 17 luglio 2018, n. 18910 – Agenzia delle Entrate, Risoluzione 68/E del 19 marzo 2009)*