



**Il regime fiscale dell'Avvocato:
Il reddito – I regimi agevolati – I contribuenti minimi**

Dott. Roberto Sarti

Il reddito – inquadramento

Reddito dell'Avvocato inteso come Studio legale

Reddito di lavoro autonomo

art. 53 d.p.r. 917/86 (d'ora innanzi Tuir)

"Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle .. [n.d.r. d'impresa], compreso l'esercizio in forma associata ..."

art. 2222 c.c. – Contratto d'opera *"...senza vincolo di subordinazione ..."*

Coacervo dei redditi e tassazione I.r.pe.f.

- + Redditi fondiari;
- + Redditi di capitale;
- + Redditi di lavoro dipendente;
- + Redditi di lavoro autonomo;
- + Redditi d'impresa;
- + Redditi diversi

Reddito complessivo

- Oneri deducibili

(es: contributi cassa di previdenza)

Reddito complessivo netto

I.r.pe.f.

+ Addizionali Regionali e Comunali

Scaglioni I.r.pe.f.	Aliquote
≤ € 15.000	23%
€ 15.000 < ≤ € 28.000	27%
€ 28.000 < ≤ € 55.000	38%
€ 55.000 < ≤ € 75.000	41%
€ 75.000 <	

Il reddito – determinazione

art. 54, c. 1 Tuir

Reddito = Compensi percepiti – Spese sostenute

In denaro o
in natura

anche come
partecipazione agli
utili di associazione

Senza conteggiare il cap (oggi
4%) addebitato al cliente

Criterio generale:
Principio di cassa
Eccezioni sono
dettagliate

Percezione dei compensi

Alcuni esempi

Modalità di pagamento	Momento di percezione
Contanti	Alla ricezione
Bonifico bancario	Al momento in cui le somme sono disponibili sul c/c del professionista (c.d. data di disponibilità - non rileva valuta o data partenza bonifico)
Assegno non trasferibile	Versamento sul c/c bancario

Ulteriori elementi di reddito

art. 54, c. 1 bis, 1 bis 1 Tuir

Plusvalenze e minusvalenze realizzate (cessione a titolo oneroso o realizzo mediante risarcimento per perdita o danneggiamento) – esclusi oggetti d'arte antiquariato o collezione



Acquista a
€ 1.000
Nel 2010



Vende a
€ 1.500
Nel 2011

Plusvalenza = € 500

Plusvalenze realizzate per destinazione dei beni al consumo personale o a finalità estranee alla professione (in luogo del corrispettivo rileva il valore normale)

Cessione della clientela

art. 54, c. 1 quater Tuir

“Concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale”

art. 17, c. 1, lett. g) ter Tuir

“L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: ...

g ter) i corrispettivi di cui all'art. 54, c. 1 quater se percepiti in unica soluzione”

Anche in più soluzioni purché nello stesso periodo d'imposta (Circolare Ag. Entrate n. 11/E del 16/02/2007)

Deroghe al principio di cassa:

Ammortamenti



12%

20%

25%

Quote
del costo
complessivo
(D.M. 31/12/1988)

Entro
precisi limiti

Beni strumentali
esclusi oggetti d'arte
antiquariato o collezione

**Beni strumentali di modico valore (< € 516,40)
deducibili al 100% nel periodo di sostenimento**

Deroghe al principio di cassa:

Leasing

Canoni di leasing deducibili se la durata del contratto è superiore alla metà del periodo di ammortamento

[es: prendo in leasing un computer – se lo avessi comprato il periodo di ammortamento sarebbe durato 5 anni (20% all'anno) il leasing quindi deve durare più di due anni e mezzo]

I canoni di leasing si deducono per competenza (leasing 36 mesi - Maxi Canone € 1.000 – n. 35 Canoni mensili di € 100:
Canone deducibile nel periodo d'imposta di 12 mesi = $(€ 1.000 + € 3.500)/36 \times 12 = € 1.500$

Ammortamento Autovetture - limiti

Artt. 54, c. 2 e 164, c. 1 lett. b) Tuir

Ogni singolo professionista/associato può dedurre ammortamenti per un solo veicolo appartenente al gruppo autovetture, ciclomotori, motocicli (es: se deduce ammortamenti per autovettura non può dedurre ammortamenti per motociclo).

Ammortamento Autovetture - limiti

Artt. 54, c. 2 e 164, c. 1 lett. b) Tuir

Se il costo del veicolo eccede i massimali (€ 18.075,99 per le autovetture, € 4.131,66 per i motocicli, € 2.065,83 per ciclomotori) l'eccedenza non è deducibile

L'ammortamento (sul minor valore tra il costo ed il massimale) è comunque deducibile al 40%

Esempio: Costo autovettura € 80.000 > € 18.075,99 ne consegue che € 18.075,99 x 40% = € 7.230,40 è il costo totale che si potrà dedurre dal reddito in 4 anni (in ragione del 25% all'anno pari ad € 1.807,60)

Leasing di Autovetture - limiti

Il Canone di leasing dell'autovettura, motociclo, ciclomotore è deducibile nella stessa proporzione prevista per l'ammortamento

La durata del leasing deve essere almeno pari al periodo di ammortamento secondo i coefficienti ministeriali.

[Esempio: Costo autovettura € 80.000; € 7.230,40 costo deducibile → $7.230,40 / 80.000 = 9\%$ → il 9% del canone di leasing è deducibile]

Noleggjo Autovetture - limiti

Artt. 54, c. 2 e 164, c. 1 lett. b) Tuir

Anche la locazione od il noleggjo a lungo termine di autovetture, motocicli e ciclomotori sono soggetti a limiti di deducibilità

Tipologia di veicoli	Limite annuo di deduzione
Autovetture	€ 3.615,20
Motocicli	€ 774,69
Ciclomotori	€ 413,17

Telefonia

Artt. 54, c. 3 bis Tuir

I canoni di ammortamento (o costi di acquisto se di importo < € 516,46), i canoni di locazione, leasing, noleggio di apparecchiature terminali per la ricezione di segnali su reti di comunicazione elettronica(*) sono deducibili in ragione dell'80% del costo

(*) art. 1, c. 1 lett. gg) d.lgs. 259/03

Altri beni mobili ad uso promiscuo

Artt. 54, c. 3 Tuir

Deduzione al 50% sia dei costi di acquisto che di leasing o noleggio

L'Avvocato e l'immobile in cui opera

Spese di manutenzione

Art. 54, c. 2, ultimo periodo Tuir

“Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta dal [relativo] registro ...; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi”

diluizione nel tempo della deducibilità dei costi di manutenzione

La finestra per immobili acquistati nel periodo 2007-2009

Artt. 54, c. 2 Tuir Art. 1, c. 335 L. 296/06



Immobile acquistato

deduzione delle quote di ammortamento in ragione dell' 1% per i periodi d'imposta 2007-2009 e del 3% annuo a decorrere dal periodo d'imposta 2010

Immobile in leasing

I canoni di leasing sono deducibili purché il contratto abbia durata superiore ad 8 anni ed inferiore a 15 anni

(n.b. come per le imprese il costo dell'area sottostante il fabbricato – forfetariamente calcolata in ragione del 20% del costo totale – non è ammortizzabile – art. 36, c. 7 e 7 bis d.l. 223/06 convertito con L. 248/06)

Quadro riassuntivo per le acquisizioni di immobili strumentali

Acquisto

Periodo acquisto	Deduzione	Criterio
Acquistato o costruito fino al 14/06/1990	Quota di ammortamento	Competenza
Acquistato o costruito dal 15/06/1990 al 31/12/2006	Nessuna deduzione	-
Acquistato o costruito dal 01/01/2007 al 31/12/2009	Quota di ammortamento	Competenza
Acquistato o costruito dal 01/01/2010	Nessuna deduzione	-
Fonte Sole 24 Ore		

Quadro riassuntivo per le acquisizioni di immobili strumentali

Leasing

Periodo acquisto	Deduzione	Criterio
Contratto stipulato fino al 01/03/1989	Canone di leasing	Cassa
Contratto stipulato dal 02/03/1989 al 14/06/1990	Canone di leasing (durata min. 8 anni)	Competenza
Contratto stipulato dal 15/06/1990 al 31/12/2006	Rendita catastale	Competenza
Contratto stipulato dal 01/01/2007 al 31/12/2009	Canone di leasing (min. 8, max 15 anni)	Competenza
Contratto stipulato dal 01/01/2010	Nessuna deduzione	-
Fonte Sole 24 Ore		

L'Avvocato che usa l'abitazione come ufficio

Artt. 54, c. 3 Tuir

deduce il 50%:

- Della rendita catastale;
- Del canone di locazione
- Del canone di leasing;

- Dei costi di manutenzione e delle spese per i servizi relativi agli stessi immobili (acqua, energia elettrica, gas, ...)

A condizione di non disporre, nello stesso comune, di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio della professione

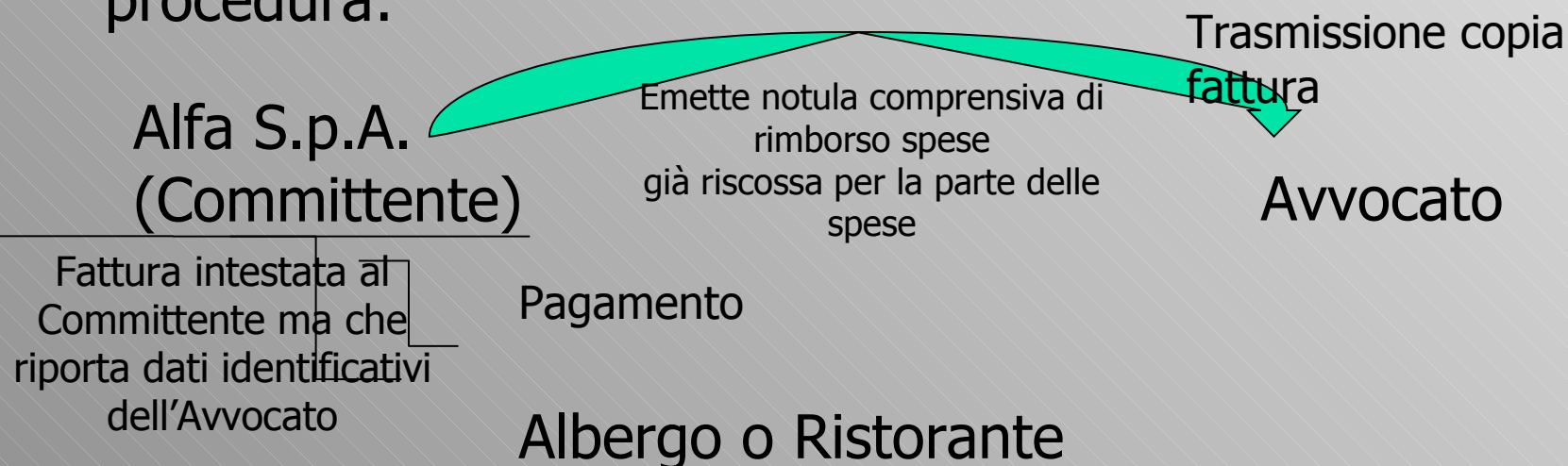


Altre spese soggette a limiti di deducibilità

Spese per alberghi e ristoranti

-deducibili per il 75% del loro importo – il totale delle spese deducibili (quindi la somma dei 75%) non può essere dedotto per oltre il 2% dei compensi percepiti;

-integralmente deducibili quelle gestite con un'articolata procedura:



Altre spese soggette a limiti di deducibilità

Spese di rappresentanza

deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti

vi rientrano gli acquisti di

- oggetti d'arte;
- antiquariato;
- collezione;
- beni da cedere gratuitamente.



Spese per convegni, congressi, corsi di aggiornamento professionale (incluso viaggio e soggiorno)
deducibili per il 50% del loro importo

Spese per il personale

Artt. 54, c. 6, 6 bis Tuir

Sono deducibili:

- i costi inerenti i lavoratori dipendenti (e quelli inerenti i rimborsi spese di trasferta);
- le somme corrisposte ai tirocinanti (assimilate a redditi di lavoro dipendente (Risoluzione n. 95/E del 21/03/02));
- le somme corrisposte ai collaboratori a progetto (incluso TFR e TFM maturati nel periodo d'imposta);

Non sono deducibili i costi per compensi al coniuge, figli minori o inabili, ascendenti del professionista / associato

Regime Nuove Iniziative Produttive

Art. 13 L. 388/2000 – c.d. NIP

Regime temporaneo adottabile all'inizio dell'attività professionale per i primi tre periodi d'imposta massimo (rinunciabile – C.M. n. 23/E del 09/03/01)

previa opzione da esercitare nella dichiarazione di inizio attività ai fini Iva

Non cambia il criterio di calcolo del reddito di lavoro autonomo (analitico)

Reddito = Compensi percepiti – Spese sostenute
+/- Plus e Minus

Regime Nuove Iniziative Produttive

Il reddito di lavoro autonomo dell'avvocato non entra più a far parte del coacervo dei redditi

- + Redditi fondiari;
- + Redditi di capitale;
- + Redditi di lavoro dipendente;
- + Redditi di lavoro autonomo;
- + Redditi d'impresa;
- + Redditi diversi

Reddito complessivo

- Oneri deducibili
(es: contributi cassa di previdenza)

Reddito complessivo netto

I.r.pe.f.

+ Addizionali Regionali e Comunali

x 10% = Imposta
sostitutiva I.r.pe.f. e Addizionali

Scaglioni I.r.pe.f.	Aliquote
≤ € 15.000	23%
€ 15.000 < ≤ € 28.000	27%
€ 28.000 < ≤ € 55.000	38%
€ 55.000 < ≤ € 75.000	41%
€ 75.000 <	

Regime Nuove Iniziative Produttive

I requisiti:


- a) non aver esercitato negli ultimi 3 anni attività artistica o professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- e) sia realizzato un ammontare di compensi di lavoro autonomo non superiore a € 30.987,41 ...;
-;
- h) siano regolarmente adempiuti gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi.

Regime Nuove Iniziative Produttive

Uscita obbligatoria dal regime

quando viene superato il volume dei compensi
massimale con tempistica dipendente dall'entità
dello sforamento

Compensi percepiti anno $n > € 30.987,41$  Regime ordinario dall'anno $n+1$

Compensi percepiti anno $n > € 46.481,11$  Regime ordinario dall'anno n

Regime Nuove Iniziative Produttive

Obblighi

Emettere fatture

Conservare i documenti contabili (ricevuti – emessi)

Predisporre annuale prospetto per calcolo ammortamenti

Presentare dichiarazioni fiscali annuali

Versare annualmente l'Iva e l'Imposta sostitutiva

Versare acconti e saldi dell'Irap

Regime Nuove Iniziative Produttive

La fattura dell'Avvocato NIP

Onorario	€	1.000,00
C.a.p. (4% su € 1.000)	€	40,00
Imponibile Iva	€	1.040,00
Iva	€	208,00
Non soggetto a ritenuta ex L. 388/2000 (*)	€	-
Totale a pagare	€	1.248,00

(*) Come confermato da Circ. Ag. Entrate n. 8 del 26/01/01

Regime Nuove Iniziative Produttive

Esonero dall'obbligo di tenuta della contabilità

Possibilità di avvalersi del c.d. tutoraggio dell'Agenzia delle Entrate (dotandosi di un computer connesso alla rete) – Obbligo di trasmissione dei dati entro il 10 del mese successivo ad ogni trimestre solare (es: 10/4 per il trimestre gennaio – marzo)

Credito d'imposta pari al 40% del costo di acquisto del computer connesso alla rete, fino ad un massimo credito di € 309,87 (in sostanza il massimo beneficio lo si ottiene acquistando un computer di € 774,67)

Irap dovuta (sempre sussista il requisito dell'organizzazione)

Studi di settore sono applicabili

Regime dei contribuenti minimi

Art. 1, c. 96-117 L. 244/2007

Regime permanente, salvo revoca accessibile in presenza di determinati requisiti

previa opzione da esercitare nella dichiarazione di inizio attività ai fini Iva

Non cambia il criterio di calcolo del reddito di lavoro autonomo (analitico)

Reddito = Compensi percepiti – Spese sostenute
+/- Plus e Minus

Regime dei contribuenti minimi

Il reddito di lavoro autonomo dell'avvocato non entra più a far parte del coacervo dei redditi

- + Redditi fondiari;
- + Redditi di capitale;
- + Redditi di lavoro dipendente;
- + Redditi di lavoro autonomo;
- + Redditi d'impresa;
- + Redditi diversi

Reddito complessivo

- Oneri deducibili
(es: - contributi cassa di previdenza)

Reddito complessivo netto

I.r.pe.f.

+ Addizionali Regionali e Comunali

Reddito imponibile x 20% = Imposta sostitutiva I.r.pe.f., Addizionali, Esenzione Irap, Esclusione da Studi Settore

Scaglioni I.r.pe.f.	Aliquote
≤ € 15.000	23%
€ 15.000 < ≤ € 28.000	27%
€ 28.000 < ≤ € 55.000	38%
€ 55.000 < ≤ € 75.000	41%
€ 75.000 <	

Regime dei contribuenti minimi

Agevolazioni Iva

Non applicazione Iva sui compensi

Indetraibilità dell'Iva pagata sugli acquisti di beni e servizi
(in caso di acquisti intracomunitari debbono versare l'Iva entro il 16 del mese successivo all'acquisto)

Rettifica Iva su acquisti di beni strumentali con versamento
in unica soluzione od in 5 rate annuali

Salva opzione per il regime ordinario (vincolante per un triennio)

Regime dei contribuenti minimi

I requisiti:

- a) non aver percepito nell'anno solare precedente compensi, ragguagliati ad anno, superiori ad € 30.000;
- c) non aver effettuato nell'anno solare precedente esportazioni;
- non aver sostenuto nell'anno solare precedente spese per lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati od a progetto, associati in partecipazione;
- g) non aver effettuato nel triennio solare precedente acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore a € 15.000;

Esclusioni: Non può accedere l'avvocato che partecipa a società di persone, associazioni professionali, s.r.l. trasparenti fiscalmente, né l'avvocato non residente o che compravende immobili

Regime dei contribuenti minimi

Uscita obbligatoria dal regime

quando vengono meno i requisiti, nel caso sia superato il volume dei compensi massimale la tempistica dipende dall'entità dello sforamento

Compensi percepiti anno $n > € 30.000$
o venir meno altro requisito

→ Regime ordinario dall'anno $n+1$

Compensi percepiti anno $n > € 45.000$

→ Regime ordinario dall'anno n
e per i 3 anni successivi

↪ Nell'anno n è dovuta l'Iva sui compensi (con scomputo da fatture emesse) al netto dell'Iva non detratta

Regime dei contribuenti minimi

Obblighi

Emettere fatture

Conservare i documenti contabili (ricevuti – emessi)

Predisporre annuale prospetto per calcolo ammortamenti

Presentare dichiarazioni fiscali annuali

Versare annualmente l'Imposta sostitutiva

Regime dei contribuenti minimi

La fattura dell'Avvocato in regime dei minimi

Onorario	€	1.000,00
C.a.p. (4% su € 1.000)	€	40,00
Imponibile	€	1.040,00
Non soggetto ad Iva ex art.1, c. 100 L. 244/07	€	-
- Ritenuta 20% su € 1.000	€	200,00
Totale a pagare	€	840,00

Avvocato ed Irap

Art. 2 d.lgs. 446/1997

Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività *autonomamente organizzata* diretta ...alla prestazione di servizi.

L'Irap dell'Avvocato

Art. 8 d.lgs. 446/1997

Base imponibile Irap

=

Compensi percepiti

-

Costi sostenuti inerenti alla attività esercitata
compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli
interessi passivi e le spese per il personale dipendente

I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono
così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi

Aliquota Irap ordinaria 3,9%

L'Irap dell'Avvocato

La questione dell'esistenza o meno di una autonoma organizzazione

Corte Costituzionale n.156/01 (in via incidentale)

Corte di Cassazione (tra le molte la n. 3678/07)

Circolare Agenzia Entrate n. 45/08

Affinché esista un'attività autonomamente organizzata occorre che il contribuente:

-Sia il responsabile dell'organizzazione e non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;

-Si avvalga, in modo non occasionale, di lavoro altrui oppure impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione