



### Unico PF 2013: novità del Quadro RE

#### Premessa

Il quadro RE deve essere compilato dalle persone fisiche che esercitano abitualmente, ancorché non in forma esclusiva, un'attività di lavoro autonomo. I redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente vanno dichiarati nel quadro RL in quanto redditi diversi.

Oltre ai lavoratori autonomi che applicano il regime analitico di determinazione del reddito professionale, tale quadro deve essere compilato anche dai seguenti soggetti:

- soggetti che hanno aderito al regime agevolato delle nuove iniziative di cui all'art.13 della Legge n.388/00 (c.d. "forfettino");
- soggetti indicati al co.3 dell'art.27 del D.L. n.98/11, che non possono beneficiare del regime dei minimi o che ne fuoriescono;
- soggetti che hanno percepito redditi di lavoro autonomo per prestazioni di volontariato o cooperazione rese a organizzazioni non governative riconosciute di cui alla L. n.49/87;
- ricercatori che, residenti non occasionalmente all'estero, vengono a svolgere la loro attività in Italia (ai sensi della L. n.269/03 si ricorda che tali compensi sono imponibili nella misura del 10% per l'anno in cui il ricercatore diviene residente fiscalmente in Italia e per i due periodi d'imposta successivi); il D.L. n.185/08 e il D.L. n.78/10 hanno esteso tali agevolazioni anche ai docenti;
- soggetti in possesso dei requisiti previsti dalla L. n.238/10 che rientrati in Italia dopo un'esperienza all'estero hanno avviato un'attività (professionale o d'impresa) nel nostro Paese. L'agevolazione in questione prevede per le lavoratrici una riduzione del reddito pari all'80% e per i lavoratori una riduzione pari al 70%

I lavoratori autonomi che hanno adottato il nuovo regime dei minimi devono indicare i redditi percepiti esclusivamente nel quadro LM (ex CM).

#### Principio di cassa e deroghe

In generale, il reddito di lavoro autonomo è determinato sulla base del principio di cassa, come differenza tra i proventi percepiti e le spese sostenute.

Si ricorda che, relativamente ai compensi riscossi a "cavallo d'anno" mediante bonifico bancario, gli stessi rilevano fiscalmente nel periodo in cui il professionista ha la materiale disponibilità (data di accredito) delle somme percepite, con esclusione, quindi, sia della data dell'ordine di bonifico, sia della data di valuta ([C.M. n.38/E/10](#)).

Il principio di cassa per il lavoratore autonomo subisce alcune deroghe relative a determinate spese, espressamente previste dall'art.54 del Tuir.

Deroghe al principio di cassa	
Descrizione	Rigo Unico PF
Ammortamenti beni mobili strumentali	RE7
Spese di ammodernamento, manutenzione straordinaria e ristrutturazione di immobili, quote di ammortamento e canoni di <i>leasing</i> immobili	RE10
Canoni di <i>leasing</i> beni mobili strumentali	RE8
Quote di accantonamento per indennità di quiescenza e previdenza maturate nel periodo d'imposta	RE11

## Deducibilità dell'Irap sul costo del lavoro dipendente e forfettaria

Una delle novità del 2012 che impattano nella determinazione del reddito da lavoro autonomo è rappresentata dalla deducibilità dal reddito imponibile ai fini Irpef dell'Irap versata nel corso del 2012 riferibile alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato (art.2, co.1 del D.L. n.201/11).

Il beneficio convive con la deduzione forfettaria del 10% dell'Irap pagata in presenza di oneri finanziari.

Il calcolo, non certo semplice e immediato, deve essere effettuato secondo quanto precisato dalla [C.M. n.8/E/13](#) e ricalca quanto fatto dai contribuenti in occasione della presentazione telematica delle istanze di rimborso per gli anni pregressi (dal 2007 al 2011).

Va evidenziato, in particolare, che l'Irap deducibile nel 2012 sarà rappresentata dal saldo 2011 (in relazione al quale andrà calcolata l'incidenza dei costi indeducibili del personale sulla base imponibile Irap del 2011) nonché gli acconti relativi al 2012 (in relazione ai quali rileverà l'incidenza dei costi indeducibili del personale sulla base imponibile Irap del 2012). Il saldo rileva per intero, mentre gli acconti rilevano sempre nei limiti dell'imposta dovuta per l'anno 2012. Rientrano nell'ambito della deduzione, infine, anche i versamenti Irap eseguiti nel corso del 2012 a seguito di ravvedimenti, accertamenti ecc. (restano ovviamente esclusi gli interessi e le sanzioni), ma anche in questo caso per calcolare l'incidenza dei costi del personale sulla base imponibile Irap si deve avere riguardo alla situazione dell'anno a cui il pagamento "differito" nel 2012 si riferisce (così, per esempio, se nel 2012 si è pagata una maggiore Irap accertata in relazione al 2007, la percentuale rilevante ai fini della deduzione dovrà essere calcolata con riferimento al costo del personale del 2007).

Operativamente, l'Irap deducibile dal reddito confluisce nel rigo RE19 fra le "altre spese" del lavoratore autonomo (rigo rispetto al quale, peraltro, l'Agenzia delle Entrate mostra sempre più attenzione, data che in esso vanno a finire tutti i costi non previsti nei righi precedenti del quadro) e deve essere inoltre evidenziata nelle apposite caselle dello stesso rigo RE19 che accoglie distintamente l'importo dell'Irap deducibile a *forfait* (nella misura del 10%) in presenza di oneri finanziari, e quella afferente i costi indeducibili del personale.

### Esempio

Si suppongano i seguenti importi deducibili per l'anno 2012 di un dato professionista:

- ➔ deduzione Irap 10%: 1.000
- ➔ deduzione Irap personale dipendente: 2.500

Il quadro RE dovrà essere compilato come segue:

RE19	Altre spese documentate	(di cui <sup>1</sup>	Irap 10% 1.000,00	Irap personale dipendente 2.500,00	) <sup>3</sup>	3.500,00
------	-------------------------	----------------------	----------------------	---------------------------------------	----------------	----------

## Disciplina del *leasing* per i lavoratori autonomi

### ⇒ Leasing beni mobili

Il D.L. n.16/12 ha modificato l'art.54, co.2 del Tuir, eliminando la connessione tra la durata minima del contratto di *leasing* e la deducibilità dei relativi canoni. La nuova disciplina trova applicazione per i canoni di *leasing* relativi ai contratti stipulati a decorrere dal 29 aprile 2012, data di entrata in vigore della legge di conversione n.44/12.

Pertanto, il regime di deducibilità dei canoni di *leasing* nel 2012 per i beni mobili risulta differente a seconda della data di stipula del contratto di *leasing* stesso.

Data del contratto	Regime di deducibilità Irpef/Irap
fino al 28/04/12	I canoni di <i>leasing</i> sono deducibili nei limiti delle quote maturate nel periodo d'imposta sulla base della loro competenza. La deducibilità dei canoni è condizionata al rispetto della durata minima del contratto, la quale non deve essere inferiore alla metà del periodo d'ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con il D.M. 31/12/1988 (per gli autoveicoli di cui all'art.164 del Tuir, il periodo minimo è pari all'intero periodo di ammortamento). L'ammontare deducibile è determinato rapportando il costo complessivo del contratto, al netto del prezzo di riscatto, alla durata del contratto stesso.
Contratti stipulati dal 29/04/12	La deduzione dei canoni di <i>leasing</i> è ammessa, indipendentemente dalla durata del contratto, per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con il D.M. 31/12/1988 (per gli autoveicoli di cui all'art.164 del Tuir, il periodo minimo è pari all'intero periodo di ammortamento). L'ammontare deducibile è determinato rapportando il costo totale del contratto, al netto del prezzo di riscatto, al periodo minimo stabilito in funzione del periodo di ammortamento.
Nel caso di utilizzo promiscuo, la deducibilità è ridotta al 50%	

### Esempio

L'avvocato Mario Rossi stipula, il 30/04/12, un contratto di *leasing* finanziario relativo ad alcuni *computer*, con le seguenti condizioni

- ➔ durata del contratto 2 anni.
- ➔ coefficiente di ammortamento: 20%.
- ➔ periodo di ammortamento fiscale: 5 anni (100 : 20).
- ➔ costo del contratto: 15.000 euro.
- ➔ prezzo di riscatto: 0

Considerato che il periodo di ammortamento previsto è di 5 anni, il periodo minimo di deducibilità è pari a 30 mesi. I canoni di *leasing* dovranno essere dedotti rapportando il costo totale del contratto, al netto del prezzo di riscatto, a tale periodo minimo di 30 mesi. In particolare, il canone mensile deducibile è pari a:  $(15.000 - 0) = 15.000 : 30 = 500$ . Pertanto, le quote dei canoni eccedenti devono essere portate a tassazione attraverso una variazione in aumento durante il periodo di validità contrattuale. Al termine del contratto, le stesse potranno essere dedotte in via extracontabile nei limiti dell'importo massimo deducibile annualmente.

	Canoni maturati	Canoni deducibili	Variazioni
2012	5000	4000	1000
2013	7500	6000	1500
2014	2500	5000	-2500

Il quadro RE dell'Unico 2013 dovrà essere compilato come segue:

RE8 Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili	1.000 ,00
---	-----------

#### ⇒ Leasing beni immobili


Prima dell'emanazione della [C.M. n.17/E/13](#), vi erano dubbi dell'applicabilità di tale regime ai contratti di *leasing* immobiliare.

Al riguardo, prima di analizzare quanto sostenuto dall’Agenzia delle Entrate, è opportuno ripercorrere sommariamente le varie modifiche intervenute negli ultimi anni relativamente alla deducibilità dei canoni di *leasing* degli immobili strumentali detenuti da professionisti. Come noto, infatti, la Legge n.296/06, modificando l’art.54 del Tuir, aveva introdotto per la prima volta la possibilità, per i lavoratori autonomi, di dedurre i canoni di *leasing* immobiliare in presenza di una durata contrattuale compresa tra un minimo di 8 ed un massimo di 15 anni. In precedenza, risultava deducibile esclusivamente la rendita catastale. In base alla norma transitoria contenuta nell’art.1, co.335, della L. n.296/06, tale deduzione era applicabile unicamente per i contratti di locazione finanziaria stipulati dal 2007 al 2009, rinviando a un successivo intervento normativo la regolamentazione definitiva del comparto.

Tuttavia, la norma transitoria in questione non è mai stata modificata, con la conseguenza che per i contratti di *leasing* immobiliare stipulati da lavoratori autonomi a partire dal 2010 non è ammessa alcuna deduzione. In sostanza, la deduzione dei canoni di *leasing* immobiliare prevista all’art.54 si limitava unicamente ai contratti stipulati nel triennio 2007-2009. Peraltro, non essendo stata ristabilita la formulazione dell’art.54 vigente *ante* 2007, dal 2010 non risulta deducibile neanche la rendita catastale.

L’attuale art.54, co.2, del Tuir, nella versione risultante a seguito del D.L. n.16/12, prevede che se il contratto ha a oggetto immobili, la deduzione è garantita per un periodo non inferiore alla metà di quello di ammortamento, e comunque con un minimo di 8 anni ed un massimo di 15.

Si poneva il dubbio se l’ultimo intervento normativo avesse o meno abrogato implicitamente la norma transitoria.

 Sul punto, l’Agenzia delle Entrate, con la C.M. n.17/E/13, ha sottolineato come la modifica normativa in parola non ha prodotto alcun effetto con riguardo alla disciplina attualmente vigente per i contratti di *leasing* immobiliare e che le modifiche apportate al co.2, dell’art.54, del Tuir, “operano con esclusivo riferimento ai contratti di *leasing* aventi ad oggetto beni mobili stipulati dal 29 aprile 2012”.

Pertanto, il regime di deducibilità dei canoni di *leasing* immobiliare è così riassumibile:

Data del contratto	Regime di deducibilità Irpef/Irap
fino al 1/03/1989	deducibilità integrale dei canoni nei periodi di imposta nei quali gli stessi sono pagati (criterio di cassa) a nulla rilevando la durata del contratto
dal 2/03/1989 al 14/06/1990	deducibilità dei canoni per competenza e con la condizione di una durata minima non inferiore a 8 anni
dal 15/06/1990 al 31/12/2006	deducibilità in ciascun periodo d'imposta di un importo pari alla rendita catastale, senza tener conto della durata del contratto
dall'1/01/2007 al 31/12/2009	deducibilità dei canoni per competenza e condizionata alla durata minima del contratto: non inferiore alla metà del periodo di ammortamento del coefficiente con un minimo di 8 anni e un massimo di 15 anni. Per gli anni 2007, 2008 e 2009 l'importo deducibile è ridotto ad un terzo.
dal 2010	indeducibilità sia dei canoni sia dell'importo pari alla rendita catastale

Peraltro, dalla quota capitale dei canoni di *leasing* è necessario scorporare il valore dell’area su cui insiste il fabbricato e di quelle che ne costituiscono eventuale pertinenza (co.7-*bis* dell’art.36, D.L. n.223/06). Per gli immobili in *leasing* utilizzati in modo promiscuo l’importo deducibile (se riconosciuto) deve essere ridotto al 50% a condizione che il professionista non disponga nello stesso Comune di altro immobile adibito esclusivamente all’esercizio dell’attività.

## Autoveicoli

Le spese e gli altri componenti negativi relativi all'uso di autovetture ed *autocaravan*, a partire dal 1° gennaio 2013 scontano una deduzione nella misura del 20%, per effetto della modifiche introdotte alla normativa dalla Legge di stabilità 2013 (L. n.228/12).

Non risulta deducibile il costo delle autovetture eccedente € 18.075,99, dei motocicli eccedente € 4.131,66 e dei ciclomotori eccedente € 2.065,83. Analogamente, rileva solo l'ammontare dei canoni di locazione finanziaria proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli nei limiti indicati e quello di locazione e noleggio, nei limiti di € 3.615,20 per le autovetture e gli *autocaravan*, € 774,69 per i motocicli, € 413,17 per i ciclomotori.

Coloro che svolgono attività di lavoro autonomo possono dedurre in misura ridotta il costo e le spese relative a un unico veicolo, a meno che non esercitino in un'associazione tra professionisti, la quale può portare in deduzione costi di acquisto e spese per un numero di veicoli che non può superare il numero degli associati.

Peraltro, nel caso di auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti, la Legge Fornero (n. 92/12) ha limitato la deducibilità dei costi di tali autoveicoli dal 90% al 70%, con effetto sempre dal 1° gennaio 2013.

Tale modifica, pur avendo effetti sulle spese sostenute nel 2013, rileva ai fini della rideterminazione degli acconti per tale periodo, i quali dovranno essere calcolati su una base storica rideterminata considerando l'effetto delle nuove limitazioni di deducibilità degli autoveicoli ([C.M. n. 12/E/13](#)).

In sostanza, ai fini del calcolo degli acconti Irpef, con il metodo storico dovuti per l'anno 2013, è necessario aumentare l'imponibile Irpef utilizzato per pagare il saldo 2012 della parte dei costi auto non più deducibili nel 2013.

## Esempio

Si supponga che nel 2012 un professionista abbia sostenuto spese di manutenzione auto per €1.000. Nel calcolo del proprio reddito imponibile relativo al 2012, tali spese sono state scomutate per €400 (40%).

Ai fini del calcolo del primo acconto Irpef relativo al 2013, è necessario aumentare la base imponibile per €200,00 (il 20% di minore deducibilità) e poi calcolare sulla presunta imposta a saldo, il 40% del 99% dell'Irpef dovuta in acconto per l'anno in corso.