

Collezione Editoriale **Fondazione Inarcassa**

Studio Associato CACCIAPAGLIA & LIGUORI per Fondazione Inarcassa

Aprile 2026

**LA TASSAZIONE DEL REDDITO
DERIVANTE DALL'ESERCIZIO DI
ATTIVITA' PROFESSIONALE IN
FORMA INDIVIDUALE E COLLETTIVA
– FOCUS E MODELLI –**

fondazione
INARCASSA

**La tassazione del reddito derivante
dall'esercizio di attività professionale in
forma individuale e collettiva
- Focus e modelli -**

Studio Associato CACCIAPAGLIA & LIGUORI per Fondazione Inarcassa

Aprile 2026

INDICE

Prefazione di Andrea De Maio	5
INTRODUZIONE.....	7
Premessa	9
Scopo e finalità dello studio	11
PARTE I - LA DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE DEL LAVORO AUTONOMO	13
1. La disciplina civilistica del lavoro autonomo	15
1.1 Il Contratto d'opera	15
1.2 La disciplina delle società tra professionisti	16
2. La disciplina fiscale del lavoro autonomo	18
2.1 La tassazione del reddito dell'attività professionale esercitata individualmente o tramite società semplice e associazione professionale. .	19
2.1.1 Il nuovo criterio di determinazione del reddito	19
2.1.2 Somme escluse dalla base imponibile	19
2.1.3 Imputazione temporale dei redditi	22
2.1.4 Plusvalenze	22
2.1.5 Interessi e plusvalenze su partecipazioni	23
2.1.6 Costi deducibili	23
2.2 La ritenuta d'acconto sui redditi di lavoro autonomo	33
2.3 La qualificazione del reddito prodotto dalle STP	34
2.4 Il principio della competenza economica e la derivazione rafforzata	35
2.4.1 Il principio della competenza economica	35
2.4.2 Il principio di derivazione rafforzata	37
2.5 La tassazione delle STP di persone	38
2.6 La tassazione della STP di capitali	40
2.7 Quadro sinottico della tassazione del reddito di lavoro autonomo, comparazione con il reddito d'impresa e sintesi principali adempimenti civilistici e fiscali	43
3. La normativa Irap	48
3.1 Base imponibile Irap	49
4. Il regime forfettario	52

4.1 Condizioni di accesso	52
4.2 Cause di esclusione	53
4.3 Calcolo dell'imposta	54
4.4 Adempimenti contabili	55
4.5 Fuoriuscita dal regime	57
4.6 Comparazione tra tassazione ordinaria e forfettaria	58
PARTE II - IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE	65
1. Il concordato preventivo biennale	67
1.1 Soggetti interessati	67
1.2 Proposta di concordato	68
1.3 Attività di accertamento e cause di decadenza	71
1.4 Modifiche dal 2025	74
PARTE III - OPERAZIONI STRAORDINARIE E ATTIVITA' PROFESSIONALI	77
1. Operazioni straordinarie ed attività professionali – L'art. 177 bis del TUIR	79
1.1 Neutralità fiscale	79
1.2 Abuso del diritto	81
PARTE IV - RIEPILOGO DELLE PROPOSTE IN MATERIA FISCALE	83
1. Riepilogo delle proposte di modifica normativa	85
1.1 Considerazioni generali	85
1.2 Proposte di modifiche comuni al reddito d'impresa e di lavoro autonomo	85
1.3 Proposte di modifiche al reddito di lavoro autonomo	87
1.4 Proposte di modifiche al regime forfettario	88

Prefazione di Andrea De Maio

Presidente della Fondazione Inarcassa

I lavoratori autonomi e i liberi professionisti sono una parte importante dell'economia del nostro Paese e svolgono un ruolo fondamentale nella vita quotidiana di cittadini e imprese. Per questo è importante che anche le regole fiscali siano chiare, comprensibili e il più possibile eque. Lo studio sulla fiscalità dei lavoratori autonomi, realizzato dallo **Studio Associato Cacciapaglia & Liguori** per conto della **Fondazione Inarcassa**, nasce con l'obiettivo di fare chiarezza sul funzionamento dell'attuale sistema fiscale e sui suoi effetti concreti per i professionisti. Il lavoro offre una lettura semplice e ordinata delle norme esistenti e aiuta a capire dove siano presenti criticità o aspetti migliorabili.

Lo studio intende inoltre individuare proposte pratiche per rendere il sistema fiscale più equo, avvicinando le regole applicate alle libere professioni a criteri di giustizia già previsti per altre forme di lavoro, nel rispetto della reale capacità contributiva.

La Fondazione Inarcassa auspica che questo lavoro possa essere uno strumento utile per i professionisti e un punto di partenza per un confronto costruttivo con le istituzioni, con l'obiettivo comune di costruire un sistema fiscale più semplice, più giusto e più aderente alla realtà del lavoro autonomo.

Andrea De Maio

Aprile 2026

INTRODUZIONE

Premessa

L'introduzione della disciplina delle società tra professionisti (STP) con la Legge di Stabilità del 2012, che consente di esercitare le attività professionali regolamentate mediante la costituzione di società, e le radicali modifiche alla tassazione del reddito di lavoro autonomo introdotte dal D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192¹, hanno dato lo spunto per analizzare la tassazione del reddito professionale e, in particolare, gli effetti prodotti dalle diverse forme giuridiche attraverso le quali può essere esercitata la professione sul regime di tassazione.

Nel nuovo scenario normativo appare rilevante analizzare gli effetti derivanti dalla qualificazione del reddito prodotto dalle STP come reddito d'impresa, con conseguente applicazione di principi del tutto differenti rispetto da quelli utilizzati storicamente per la determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Si pensi, ad esempio, al rispetto del principio della competenza economica – applicabile al reddito d'impresa - in luogo del principio di cassa – applicabile al reddito di lavoro autonomo - e alle problematiche connesse alla valorizzazione, alla fine di ciascun esercizio, dei servizi in corso di esecuzione, alla introduzione del principio di onnicomprensività per la tassazione del lavoro autonomo (art. 54, co. 1, del TUIR²) ed ai potenziali effetti distorsivi del regime forfettario.

La riforma del 2024 ha sicuramente migliorato la certezza normativa e l'equità fiscale **eliminando alcune differenze tra la tassazione del reddito di lavoro autonomo e quello d'impresa.**

Permangono, tuttavia, alcune criticità. Tra queste, la **mancata revisione della tassazione sugli immobili strumentali**, tema sul quale sarebbe auspicabile un intervento da parte del legislatore.

¹ In attuazione della Legge Delega 111/2023.

² Testo unico delle imposte sui redditi – D.P.R., 22 dicembre 1986, n.917.

Sarebbe inoltre necessaria una riflessione sul regime forfettario che ha favorito processi di disaggregazione in realtà di medie/piccole dimensioni, in contrasto con le esigenze espresse dal mercato di crescita dimensionale degli studi, necessaria per far fronte alla crescente competitività.

Proprio in linea con quest'ultima tendenza, con le modifiche al TUIR introdotte dall' art. 1 del Decreto-legge 17 giugno 2025 n. 84, è stato rimosso il principale ostacolo di natura fiscale alla aggregazione degli studi professionali che, insieme ad altri fattori, ha sino ad ora contribuito a limitarne la crescita dimensionale.

La nuova formulazione dell'art. 177-bis del TUIR introduce infatti, in linea con quanto già previsto per i conferimenti di aziende e partecipazioni, il principio di neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione degli studi professionali, escludendo dalla tassazione il conferimento dello studio in una STP, ovvero in uno studio associato, le operazioni di trasformazione, fusione e scissione e i trasferimenti per causa morte o per atto a titolo gratuito degli studi singoli.

Scopo e finalità dello studio

Il presente Studio ha l'obiettivo di fornire un quadro aggiornato sulle possibili modalità di esercizio della libera professione, illustrandone altresì i diversi regimi fiscali applicabili, tenendo conto delle modifiche introdotte alla normativa delle STP ed alla tassazione del reddito di lavoro autonomo dal D.Lgs. 192/2024, evidenziandone le differenze con la tassazione del reddito d'impresa, allo scopo di proporre modifiche normative finalizzate all'omogenizzazione della tassazione delle due tipologie di reddito.

Lo Studio si articola in quattro parti:

- 1) nella prima, dopo una breve disamina della normativa civilistica e delle forme giuridiche con cui è possibile esercitare l'attività professionale, saranno analizzate le norme sulla tassazione del reddito di lavoro autonomo, applicabili ai professionisti singoli ed associati, ed a quelle del reddito d'impresa per la tassazione delle STP; l'analisi si estenderà agli aspetti più rilevati dell'Irap ed al regime forfettario ex art. 1 co. 54 - 89 della L. 190/2014;
- 2) nella seconda, sarà analizzato il concordato preventivo biennale applicabile a tutti i soggetti, esclusi i forfettari, che hanno conseguito ricavi non superiori ad 5.164.569 euro;
- 3) la terza parte riguarderà la disciplina delle operazioni straordinarie dei professionisti singoli, associati e delle STP;
- 4) nella parte conclusiva saranno riassunte le proposte di possibili modifiche normative già illustrate nella trattazione dei singoli argomenti.

PARTE I
**LA DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE
DEL LAVORO AUTONOMO**

1. La disciplina civilistica del lavoro autonomo

1.1 Il Contratto d'opera

Dal punto di vista civilistico le attività di lavoro autonomo sono regolamentate dagli articoli da 2222 a 2238 del Codice Civile.

L'art. 2222 stabilisce che il contratto d'opera si concretizza quando un individuo si obbliga a compiere, verso corrispettivo, un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente. Detto contratto si configura, quindi, come una fattispecie di lavoro autonomo in cui la prestazione viene svolta dall'obbligato senza vincolo di dipendenza e, pertanto, scevra da canoni di subordine rispetto alle direttive del beneficiario, condizione questa che lo differenzia dal contratto di lavoro dipendente nel quale è invece sottoposto al potere direttivo, organizzativo e disciplinare del datore di lavoro che ne vigila e controlla l'attività lavorativa. Pertanto, nella fattispecie in esame, il soggetto si obbliga a raggiungere determinati risultati, assumendosene ogni rischio e facendosi carico di una serie di responsabilità ben più gravose e potenzialmente impattanti.

Il contratto d'opera è quindi quello tipico dei lavoratori autonomi, tra i quali rientrano i liberi professionisti. In passato, in virtù del divieto previsto dalla Legge 1815/1939, le attività professionali regolamentate potevano essere esercitate solo singolarmente, ovvero in forma associata, mediante la costituzione di studi associati mono disciplinari, non aventi personalità giuridica propria, figurando quest'ultimi come meri centri autonomi di rapporti giuridici.

1.2 La disciplina delle società tra professionisti

La normativa in materia di lavoro autonomo è stata modificata dalla Legge di Stabilità 2012³, con l'introduzione della disciplina delle società tra professionisti (STP) che consente ora di esercitare le attività professionali regolate mediante la costituzione di società di persone (società semplice, società in nome collettivo e società in accomandita semplice) e di capitali (società a responsabilità limitata, per azioni, in accomandita per azioni e società cooperative)⁴.

Con il D.D.L. Concorrenza, approvato lo scorso 11 dicembre con il comma 24 dell'art.1, è stato modificato l'articolo 10, comma 4, lettera b) della Legge 183/2011, al fine di risolvere le incertezze interpretative che ne hanno limitato finora l'operatività, alimentando numerosi contenziosi con gli Ordini professionali riguardo ai requisiti richiesti per l'iscrizione delle STP nell'apposita sezione dell'albo professionale.

Secondo l'interpretazione più rigida, infatti, le STP dovevano rispettare cumulativamente due condizioni: essere composte da professionisti in numero pari a 2/3 dei soci con detenzione da parte di quest'ultimi di almeno 2/3 del capitale sociale. Secondo altro orientamento era, invece, sufficiente che i soci professionisti detenessero il controllo sostanziale delle decisioni societarie, anche se non in termini di maggioranza del capitale.

Con la modifica del citato articolo si è chiarito che il numero dei soci professionisti oppure, in alternativa, la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi degli stessi nelle deliberazioni o decisioni dei soci, tenuto conto delle regole stabilite per il modello societario

³ Art. 10, commi da 3 a 11, della Legge 12 novembre 2011, n. 183 e Decreto Ministeriale 8 febbraio 2013 n. 34.

⁴ Per completezza, si segnala che un'apertura legislativa sulla possibilità di esercitare l'attività professionale in forma d'impresa si era avuta con la Legge Merloni (L. 11 febbraio 1994, n. 109), la quale all'art. 17 aveva espressamente riconosciuto, seppur limitatamente al solo settore pubblico, la possibilità di costituire le c.d. società di ingegneria.

prescelto, senza che possano assumere rilievo patti sociali o parasociali che derogino alle regole predette.

Rispetto al testo precedente, si chiarisce espressamente che, in presenza di soci “non professionisti”, il requisito del numero di soci professionisti e quello della misura della loro partecipazione al capitale sociale – che devono essere tali da far sì che essi possano esprimere comunque la maggioranza di due terzi nell’ambito delle deliberazioni o delle decisioni dei soci – possono ricorrere in via alternativa tra di loro.

È lo stesso legislatore, ora, a prevedere che detti requisiti siano alternativi tra loro, ferma la necessità che i soci professionisti detengano almeno i due terzi dei voti esprimibili, con l’ulteriore precisazione che occorre tenere conto delle regole stabilite per il modello societario prescelto.

Il nuovo testo normativo sancisce, inoltre, l’irrelevanza di patti sociali o parasociali che derogino a tali regole. La disposizione, però, non chiarisce quale conseguenza giuridica colpisca tali pattuizioni, limitandosi a stabilirne l’“irrelevanza”, senza precisare se esse siano *tout court* nulle.

La norma resta immutata per quanto riguarda le conseguenze del venir meno del requisito della maggioranza dei due terzi dei soci professionisti che continua a costituire causa di scioglimento della società, con conseguente cancellazione della stessa dall’albo, a meno che il requisito richiesto non venga ripristinato entro il termine perentorio di sei mesi.

Allo stato è, dunque, possibile esercitare l’attività professionale:

- in forma individuale;
- tramite una associazione professionale;
- tramite una società di persone tra professionisti;
- tramite una società di capitali tra professionisti.

2. La disciplina fiscale del lavoro autonomo

Le diverse modalità di esercizio dell'attività professionale determinano effetti differenti sulla tassazione del reddito prodotto.

Nel caso di esercizio dell'attività in forma individuale o tramite una associazione professionale, la determinazione del reddito è disciplinata dal Capo V del TUIR che, all'art. 53 primo comma, sancisce che: *“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 considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5.”*.

Ai fini fiscali, pertanto, affinché si possa parlare di produzione di reddito di lavoro autonomo, è necessario che l'attività venga esercitata secondo criteri di professionalità e di abitudine e sia sistemica, stabile ed organizzata. A tal proposito, con la Risoluzione 41/E del 15 luglio 2020, l'Agenzia delle Entrate interviene sull'argomento sostenendo che *“l'iscrizione all'albo, richiesta per poter esercitare l'attività, risulta indicativa [...] della volontà del professionista di porre in essere una pluralità di atti coordinati e finalizzati all'esercizio della professione”*.

Qualora, invece, l'attività professionale venga esercitata tramite una STP, il reddito è qualificato come reddito di impresa, atteso che ciò che viene valorizzato non è tanto l'elemento oggettivo dell'esercizio di un'attività professionale, risultando viceversa dirimente l'elemento soggettivo della veste giuridica societaria⁵.

⁵ Cfr. risposta a interpello n.107 del 12 dicembre 2018, n.128 del 27 dicembre 2018 e n.600 del 16 settembre 2021 che disattende, quest'ultima, la Cassazione n.7407 del 17 marzo 2021).

2.1 La tassazione del reddito dell'attività professionale esercitata individualmente o tramite società semplice e associazione professionale.

2.1.1 Il nuovo criterio di determinazione del reddito

La riforma del 2024 ha introdotto otto nuovi articoli (dal 54 al 54-octies del TUIR), che stabiliscono le regole per la determinazione del reddito di lavoro autonomo con l'obiettivo di rendere più chiaro il quadro normativo, semplificando l'individuazione delle norme da applicare alle diverse componenti di reddito e di armonizzare la tassazione del reddito da lavoro autonomo con quella d'impresa.

Con riferimento alla tassazione del reddito di lavoro autonomo, **il principio di onnicomprensività** è una delle novità più rilevanti introdotte dal decreto.

Il nuovo art. 54, co. 1, del TUIR dispone che il reddito di lavoro autonomo debba essere determinato sottraendo alle somme e ai valori percepiti nel periodo d'imposta l'ammontare delle spese sostenute nello stesso periodo, salvo eventuali eccezioni previste dalle disposizioni del capo V del titolo I del TUIR.

Con la nuova formulazione dell'articolo 54, il decreto ha abrogato il comma 1-quater, che in precedenza escludeva dalla tassazione i corrispettivi percepiti per la cessione della clientela e di elementi immateriali legati all'attività professionale.

2.1.2 Somme escluse dalla base imponibile

Nonostante il principio di onnicomprensività, **alcune somme percepite dal lavoratore autonomo rimangono escluse dalla base imponibile.**

Il comma 2 del nuovo art. 54 del TUIR prevede, infatti, che non concorrono alla formazione del reddito e quindi non sono deducibili per il lavoratore autonomo:

- i contributi previdenziali e assistenziali versati dal committente per il professionista;
- il rimborso delle spese sostenute per l'esecuzione dell'incarico professionale purché addebitate in modo dettagliato al committente;
- il riaddebito ad altri soggetti delle spese relative ad immobili e servizi condivisi, utilizzati per l'attività professionale (si veda anche Agenzia delle Entrate, Circolare n. 38/E/2010).

Queste esclusioni rispondono all'esigenza di evitare di assoggettare a imposta somme che, seppur incassate, non rappresentino un incremento effettivo del reddito del professionista.

Si tenga tuttavia presente che le somme percepite a titolo di rimborso delle spese, sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea concorrono alla formazione del reddito se i pagamenti non sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabili⁶.

Le spese eventualmente non rimborsate dal committente sono deducibili dal professionista.

Le spese rimborsate al lavoratore autonomo in regime forfettario hanno il medesimo trattamento dell'onorario e concorrono alla determinazione del reddito imponibili.⁷

⁶ Si tratta dei sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

⁷ In passato l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che i rimborsi delle spese analiticamente addebitate al cliente erano soggette a tassazione, tranne se riferite a spese anticipate e che ciò valeva sia per i contribuenti ordinari che per i forfettari. La riforma fiscale, che prevede l'esclusione dei rimborsi analiticamente addebitati ai clienti, non prevede invece una disposizione specifica, come in passato per i forfettari. Pertanto, in assenza di una

Di seguito si riporta un esempio di fattura di un professionista in regime ordinario:

Esempio di fattura in regime ordinario	
Onorario a)	5.000,00 €
Spese visure catastali	46,00 €
Spese ispezioni ipotecarie	120,00 €
Spese trasporto (aereo; treno; taxi)	600,00 €
Spese vitto e alloggio	300,00 €
Totale spese esecuzione incarico b)	1.066,00 €
Imponibile IVA a) + b) = c)	6.066,00 €
IVA 22% su c)	1.334,52 €
Contributo Inarcassa 4% su c)	242,64 €
Totale fattura	7.643,16 €
Ritenuta d'acconto 20% su a)	1.000,00 €
Netto da pagare	6.643,16 €

PROPOSTA DI MODIFICA NORMATIVA

Con riferimento a tale disposizione sarebbe opportuno, al fine di evitare inutili aggravii di natura contabile che, per il costo dei taxi, sia chiarito che idonea documentazione per evitare la tassazione del rimborso sia rappresentata dalla ricevuta del Pos rilasciata all'atto del pagamento, considerato che i tassisti non sono tenuti ad emettere lo scontrino o ricevuta fiscale per il trasporto urbano, ma devono emettere fattura elettronica se richiesta dal cliente al termine della corsa⁸.

specifica previsione o di un chiarimento ufficiale dell'Agenzia, si ritiene prudenzialmente di includere i rimborsi nei compensi dei forfettari.

⁸ Nella Risposta a interpello n. 142/2024, le entrate evidenziano che: "Laddove, invece, il committente non si premuri di chiedere la fattura, in assenza di un altro documento fiscale che giustifichi la prestazione di servizio, la contabile rilasciata dal mezzo di pagamento elettronico non sembra sufficiente ad indentificare la spesa sostenuta ai fini della deducibilità

2.1.3 Imputazione temporale dei redditi

Un'ulteriore importante modifica introdotta dal Decreto 192/2024 riguarda l'imputazione temporale dei redditi: in precedenza, infatti, si potevano generare disallineamenti temporali nel caso in cui il professionista avesse ricevuto a inizio anno un pagamento effettuato dal committente con bonifico negli ultimi giorni dell'anno precedente.

Il nuovo articolo 54 del TUIR stabilisce che il reddito di lavoro autonomo deve essere dichiarato nell'anno in cui il committente ha l'obbligo di effettuare la ritenuta. Questo criterio risolve le problematiche connesse agli sfasamenti tra pagamento e dichiarazione fiscale, garantendo una maggiore coerenza nel trattamento tributario.

Pertanto, ad esempio, se il committente effettua il pagamento a mezzo bonifico bancario il 31 dicembre 2025 operando la ritenuta d'acconto ed il professionista riceve l'accredito il 2 gennaio 2026, il compenso in capo a quest'ultimo sarà tassato nel 2025.

2.1.4 Plusvalenze

Rientrano poi nei proventi soggetti a tassazione le plusvalenze dei beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, se realizzate mediante cessione a titolo oneroso, risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni e nel caso di destinazione al consumo personale o familiare dell'esercente la professione o a finalità estranee alla professione.

del costo, tenuto conto della genericità dei dati ivi indicati.” Se non è richiesta la fattura, è necessario un ulteriore giustificativo di spesa dal quale si possa individuare data; nome del prestatore; percorso e infine corrispettivo.

La plusvalenza è costituita dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ammortizzato del bene; mentre, nel caso di destinazione al consumo personale o familiare o a finalità estranee alla professione, questa è data dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato del bene.

Per i beni il cui costo è soggetto a limiti di deducibilità (ad esempio, autovetture, telefoni cellulari), la plusvalenza rileva nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria avente a oggetto beni immobili o mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, concorre a formare il reddito il valore normale del bene al netto del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione medesima, nonché, nel caso di beni immobili, della quota capitale indeducibile dei canoni riferibile al terreno.

Con gli stessi criteri sono deducibili le minusvalenze derivanti dalla cessione dei medesimi beni.

2.1.5 Interessi e plusvalenze su partecipazioni

Gli interessi e gli altri proventi finanziari percepiti nell'esercizio di arti e professioni sono esclusi dal reddito di lavoro autonomo e sono ricompresi nei redditi di capitale.

Le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società rientrano tra i redditi diversi.

2.1.6 Costi deducibili

Passando ad esaminare le componenti di costo deducibili, si evidenzia che per i **beni strumentali**, esclusi i beni immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, sono ammesse in **deduzione quote annuali** di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ridotti alla metà per il primo periodo d'imposta⁹. È tuttavia consentita la **deduzione integrale, nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a 516,40 euro.**

PROPOSTA DI MODIFICA NORMATIVA

Si tratta, anche in questo caso, di una norma identica a quella del reddito d'impresa, con riferimento alla quale il costo unitario potrebbe essere incrementato almeno a 1.000 euro con conseguenti semplificazioni nella gestione contabile. Sarebbe auspicabile, inoltre, l'incremento dei coefficienti di ammortamento fissati dal Decreto 31.12.1988 del Ministro delle Finanze quantomeno per le voci relative alle "Macchine d'ufficio meccaniche ed elettroniche compresi i computers e i sistemi telefonici elettronici" attualmente al 20% ed "Impianti interni speciali di comunicazione e telesegnalazione", attualmente al 25%, per tenere conto del rapido processo di obsolescenza cui tali beni sono sottoposti.

Sono poi **soggetti a deducibilità limitata:**

- le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione dei telefoni cellulari, nella misura dell'80%;

⁹ Viene introdotta anche per il lavoro autonomo la disposizione, già prevista per i redditi d'impresa (articolo 102 del TUIR), che prevede la riduzione al 50% nel primo periodo d'imposta della quota di ammortamento.

- le quote di ammortamento di autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli¹⁰ nella misura del 20% senza tenere conto della parte del costo di acquisizione che eccede 18.076,64 euro per le autovetture e gli autocaravan, 4.131,65 euro per i motocicli e 2.065,83 euro per i ciclomotori¹¹; se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria non si tiene conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti innanzi indicati;
- i costi di locazione e di noleggio che eccedono 3.615,20 euro per le autovetture e gli autocaravan, 1.807,60 euro per i motocicli, 416,17 euro per i ciclomotori;
- le spese per carburante per autotrazione a condizione che siano fatturate e pagate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate nella misura del 20%. Si ricorda che secondo la Cassazione (sentenze 4226/2025 e 18364/2025) i rimborsi chilometrici agli associati che utilizzano il proprio mezzo di trasporto per l'attività professionale sono integralmente deducibili per l'associazione professionale (Cass. 4226/2025 e 18364/2025).

PROPOSTA DI MODIFICA NORMATIVA

Considerato che la normativa prevede che i limiti di valore per la deducibilità dei mezzi di trasporto possano essere variati, tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, è auspicabile un intervento normativo che ne innalzi in modo significativo gli importi deducibili per tener conto non solo della svalutazione monetaria ma anche del significativo incremento dei costi delle auto verificatosi nei gli ultimi anni a causa della transizione verso l'elettrico.

¹⁰ Nel caso di esercizio dell'attività in forma individuale, la deducibilità è ammessa limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato.

¹¹ I limiti devono essere ragguagliati al periodo di possesso nell'anno.

Per completezza giova evidenziare che permane nel sistema tributario italiano una forte penalizzazione per la deducibilità dei costi di acquisto ed impiego dei mezzi di trasporto anche a causa della non realistica forfettizzazione al 20% della deducibilità in quanto non rappresentativa dell'utilizzo professionale di un mezzo di trasporto, realisticamente ipotizzabile, invece, in circa 250 giorni lavorativi su base annua. Inoltre, con riferimento ai costi d'impiego, si pensi al caso di un ingegnere o architetto che giornalmente deve recarsi presso dei cantieri, spesso volte notevolmente distanti dalla sede dello studio professionale.

A questo si aggiunga il continuo rinnovo della norma “temporanea” che limita al 40% la deducibilità dell'iva sui costi di acquisto ed utilizzo dei mezzi di trasporto, autorizzata fino al 2028 con la Decisione n. 2025/2529 del Consiglio dell'Unione Europea.

Per i **canoni di locazione finanziaria**, deducibili in deroga al principio di cassa nel periodo d'imposta in cui maturano, la deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto:

- per i beni immobili, non sia inferiore a dodici anni;
- per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b) ¹², non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31.12.1988;
- per tutti gli altri beni non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal citato D.M.

Le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi.¹³

¹² Trattasi di autovetture e autocaravan e dei ciclomotori e motocicli.

¹³ La modifica è da accogliere con favore perché la precedente normativa mutuata dal reddito d'impresa che prevedeva la deducibilità dei costi nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultante a inizio anno e, per l'eventuale

Le spese di manutenzione ordinaria sono interamente deducibili nell'esercizio di sostenimento (50% per gli immobili a uso promiscuo).

In assenza di ulteriori riferimenti, quale criterio distintivo tra le spese ordinarie e straordinarie, la relazione illustrativa allo schema di D.Lgs. propone di fare riferimento alle definizioni degli interventi edilizi contenute nell'art. 3 comma 1 lett. a) e b) del DPR 380/2001.

Il comma 3 dell'art. 54-quinquies contiene le regole per la deducibilità dei costi di acquisto e di impiego dei beni adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente.

Giova ricordare che **gli immobili destinati all'esercizio della professione del contribuente si distinguono in beni strumentali e in beni "ad uso promiscuo"**. Ai fini delle imposte sui redditi, secondo la definizione fornita dall'art. 43 co. 2 del TUIR, si considerano strumentali gli *"immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione [...] da parte del possessore"*. Tali immobili sono improduttivi di reddito fondiario ai sensi dell' art. 43 co. 1 del TUIR.

Sono, invece, considerati ad uso promiscuo gli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente ai sensi dell'art. 54-quinquies co. 3 del TUIR. Tale norma dispone altresì che la deducibilità della rendita catastale, nella misura del 50%, sia riservata unicamente agli "immobili utilizzati promiscuamente".

A tale proposito, si noti che il professionista che utilizza un immobile in via esclusiva per l'attività professionale non può dedurre la relativa rendita catastale.

eccedenza, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi mal si atteggiava alle attività di lavoro autonomo, a causa dell'esiguità del valore dei beni materiali ammortizzabili generalmente utilizzati nell'esercizio dell'arte o professione.

Nel caso di immobili acquisiti mediante locazione (anche finanziaria), è deducibile il 50% del relativo canone, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.

Alla luce di quanto sopra illustrato permane una **disparità di trattamento tra il reddito di lavoro autonomo e quello d'impresa in relazione alla deducibilità del costo di acquisto degli immobili**, ammissibile per i lavoratori autonomi solo nel caso di acquisto in leasing ed escluso nel caso di acquisto in proprietà. Sul punto si noti che nelle prime formulazioni del D.Lgs. 192/2024 era prevista la deducibilità del costo di acquisto dell'immobile strumentale acquisito in proprietà dal professionista, successivamente eliminata per ragioni di gettito.

L'art. 54-sexies disciplina la **deducibilità delle spese relative a beni ed elementi immateriali**¹⁴. Per i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno è prevista la deducibilità in misura non superiore al 50% del costo, come per i brevetti industriali, i processi, le formule e le informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, che in realtà non assumono particolare rilevanza nell'ambito del reddito professionale.

Anche la deducibilità dei software dello studio professionale ha subito una radicale modifica. Fino al 31 dicembre 2023, in assenza di una disciplina specifica, la spesa sostenuta per un software poteva essere dedotta interamente nell'anno in cui veniva pagata, secondo il principio generale di cassa applicabile ai professionisti. Questa impostazione, pur funzionale sul piano operativo, generava incertezza e disomogeneità applicativa. Alcuni contribuenti adottavano criteri di deduzione per cassa, altri si allineavano alle regole d'impresa, applicando ammortamenti pluriennali.

¹⁴ Si tratta della riproposizione per il lavoro autonomo della disposizione già prevista per le società dall'articolo 103, comma 1, del TUIR.

Con decorrenza dal periodo d'imposta 2024, i costi per software e altri beni immateriali devono essere dedotti per competenza secondo la natura giuridica del diritto acquisito.

La nuova norma distingue disciplina la deduzione:

- dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti, know-how le cui quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo per ciascun anno. Se un software include diritti su codice sorgente, personalizzazioni evolute o funzionalità protette, rientra in questa categoria;
- degli altri diritti di natura pluriennale per i quali la licenza è limitata nel tempo e non comporta diritti esclusivi o assimilabili a know-how. L'ammortamento segue la durata contrattuale (un software gestionale con licenza quinquennale rientra in questo caso).

Con due esempi si può chiarire meglio il funzionamento della norma.

1) Acquisto software personalizzato con accesso al codice sorgente

Costo 30.000 euro: da anno X ad anno X + 1, ammortamento massimo annuo deducibile 15.000 euro

2) Acquisto software con licenza d'uso quinquennale

Costo 30.000 euro: da anno X a anno X+4, ammortamento massimo annuo deducibile 6.000 euro

A fronte poi della tassazione dei proventi conseguiti per la cessione della clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività professionale, è previsto che gli stessi oneri siano deducibili in capo al cessionario professionista in quote annuali non superiori ad un quinto del costo.

L'art. 54-septies contiene, infine, le **norme sulla deducibilità delle altre spese**. In particolare, prevede che:

- le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%, entro il limite del 2% dei compensi percepiti nel periodo di imposta;
- le spese di rappresentanza sono deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a condizione che i pagamenti siano eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciati;¹⁵
- le spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale e le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 10.000 euro;
- sono integralmente deducibili gli oneri sostenuti per premi assicurativi corrisposti per la copertura del rischio di mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo rese;
- le spese per prestazioni di lavoro sono deducibili come anche le quote di trattamento di fine rapporto e indennità per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa maturate nel periodo di imposta;
- le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti e professioni sono deducibili nelle misure previste per le imprese dall'articolo 95, comma 16, pari a 180,76 euro per le trasferte in Italia e 258,23 euro per le trasferte all'estero.

¹⁵ Sono qualificate spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito.

¹⁶ Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a euro 180,76; il predetto limite è elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero. Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di

Per le spese relative alle prestazioni alberghiere ed alla somministrazione di alimenti e bevande si rileva una discrepanza rispetto a quanto previsto per le imprese, in quanto quest'ultime soggiacciono solo al limite di deducibilità del 75%.

Riguardo alle spese di rappresentanza si segnala che il limite di deducibilità per le imprese è dell'1,5% fino a 10 milioni di euro di ricavi, 0,60% oltre 10 milioni e fino a 50 milioni di euro e 0.40% per la parte eccedente 50 milioni.

PROPOSTA DI MODIFICA NORMATIVA

Non si comprende la ragione per cui continui ad essere riproposto il limite alla deducibilità delle spese per master e corsi di formazione o di aggiornamento professionale, quando l'aggiornamento e l'alta specializzazione della classe professionale dovrebbero rappresentare un investimento strategico per aumentare la capacità competitiva del Paese, limitazione oltretutto non prevista nella determinazione del reddito d'impresa.

Appare poi necessario che i limiti per la deducibilità delle spese di trasferta siano quantomeno adeguati alla svalutazione monetaria.

Poiché nelle realtà professionali di minori dimensioni è frequente che i **familiari prestino un'attività lavorativa nei confronti del professionista** è opportuno analizzare la disciplina contenuta nell'articolo 54, comma 6-bis, TUIR. La norma prevede che non sono ammesse deduzioni per i compensi al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti dell'artista o professionista, ovvero dei soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista, ovvero della società o associazione. Quindi **non sono deducibili i compensi erogati:**

percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.

- al coniuge, anche separato;
- ai figli minori di età, anche affidati o affiliati;
- ai figli permanentemente inabili al lavoro, anche affidati o affiliati;
- agli ascendenti, ovvero genitori e nonni.

L'elencazione è tassativa e quindi sono esclusi dalla limitazione i figli maggiorenni abili al lavoro, i fratelli, gli zii, gli affini.

L'ineducibilità è inoltre legata ad uno specifico rapporto di lavoro: deve infatti trattarsi di rapporti di lavoro dipendente, di collaborazione coordinate e continuativa e prestazioni di lavoro occasionale.

Non rientrano quindi nella limitazione le prestazioni rese nell'esercizio di arti e professioni ex articolo 53, comma 1, TUIR. Nello specifico, come precisato dalla circolare 25/E/1997, la norma non si applica ai compensi erogati al coniuge o ai predetti familiari per prestazioni di lavoro autonomo artistico o professionale. Quindi, **l'ingegnere o lo studio associato che corrisponde alla moglie commercialista un compenso per la tenuta della contabilità, potrà dedurre il relativo costo**; mentre, invece, se corrisponde alla figlia un compenso per una prestazione occasionale svolta nello studio, questo sarà ineducibile.

Per quanto riguarda l'identificazione dei compensi ineducibili, nel caso del lavoro dipendente l'ineducibilità si estende anche agli accantonamenti di quiescenza e previdenza, mentre rimangono deducibili i contributi previdenziali e assistenziali.

L'ultima parte dell'articolo 54, comma 6-bis, TUIR prevede esplicitamente che i compensi non deducibili non concorrono a formare il reddito dei percipienti e quindi essi non devono essere assoggettati a ritenuta fiscale alla fonte, mentre vanno effettuate normalmente le ritenute previdenziali e il relativo versamento dei contributi.

Invece, nel caso di familiari che effettuano prestazioni in qualità di lavoratori autonomi, il professionista è tenuto ad operare la ritenuta d'acconto su tali redditi nella misura del 20%, essendo i familiari soggetti all'ordinaria tassazione IRPEF.

2.2 La ritenuta d'acconto sui redditi di lavoro autonomo

Ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973, i soggetti che corrispondono compensi a lavoratori autonomi come imprese, enti, professionisti o altri soggetti qualificabili come sostituti d'imposta sono tenuti a trattenere all'atto del pagamento una somma a titolo di **ritenuta d'acconto IRPEF, nella misura ordinaria del 20% del compenso imponibile**, al netto dell'IVA eventualmente applicata.

La ritenuta d'acconto sarà poi scomputata dal professionista in sede di dichiarazione dei redditi come credito d'imposta, ai sensi dell'art. 22 del TUIR. In sintesi, il professionista subisce un'anticipazione della tassazione, che verrà poi conguagliata con l'IRPEF complessiva dovuta per l'anno d'imposta in sede di dichiarazione.

L'applicazione della ritenuta d'acconto può determinare situazioni strutturali di credito Irpef in capo al professionista, singolo o associato, in presenza di attività in cui vi è una significativa incidenza dei costi di gestione, come risulta dall'esempio che segue nel quale si è ipotizzato il caso di un ingegnere, senza familiari a carico, con il solo onere deducibile rappresentato dai contributi Inarcassa.

Tassazione professionista singolo	
Compensi	90.000 €
Spese	45.000 €
Reddito professionale	45.000 €
Ritenute	18.000 €
Contributi cassa previdenza	6.525 €
Reddito imponibile	38.475 €
Irpef netta	10.106 €
Credito Irpef	7.894 €

PROPOSTA DI MODIFICA NORMATIVA

Pur essendo possibile da giugno 2020 pagare i contributi Inarcassa con il modello F24 e, quindi, compensare il credito Irpef senza formalità per importi fino a 5.000 euro, al fine di evitare la formazione di posizioni di credito strutturale si potrebbe, con eventuali adattamenti e su esplicita richiesta del contribuente, estendere ai professionisti ed alle associazioni professionali le norme di favore previste per gli agenti di commercio. Infatti, per quest'ultimi, la base imponibile della ritenuta del 23% (aliquota corrispondente al primo scaglione Irpef) viene commisurata al 50% delle provvigioni corrisposte, con una aliquota effettiva dell'11,5%.

Inoltre, qualora l'agente si avvalga in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la stessa base imponibile si riduce al 20% delle provvigioni corrisposte. Nella sostanza, la ritenuta d'acconto viene calcolata nella misura ridotta del 4,6%, (cioè al 20% del 23%), evitando nella maggior parte dei casi il formarsi di situazioni di credito, rinviando il pagamento del saldo dell'imposta eventualmente dovuta in sede di dichiarazione annuale dei redditi.

2.3 La qualificazione del reddito prodotto dalle STP

La qualificazione del reddito prodotto dalle STP quale reddito d'impresa fa sì che quest'ultimo sia disciplinato dal Capo VI del T.U.I.R., artt. 55-66 e determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del Titolo secondo.

I principali effetti derivanti da tale classificazione del reddito prodotto dalle STP sono i seguenti:

- indipendentemente del regime contabile adottato, **il reddito è determinato applicando il “principio della competenza economica” in luogo del regime di cassa;**
- i ricavi **non sono assoggettati alla ritenuta d'acconto del 20%** che invece si applica sui compensi a lavoratori autonomi individuali o associati;

- l'obbligo di tenuta delle scritture contabili previste dall'art. 2214 cod. civile e dall'art. 14 del D.P.R. 600/1973;
- **l'assoggettamento ad Irap.**

Per completezza si evidenzia che dal 2017 il reddito delle STP di persone che non hanno superato l'ammontare di ricavi pari a 500.000 euro, e quindi rientranti nel regime di contabilità semplificata previsto dall'art. 18 del DPR 600/1973, è determinato secondo il principio di cassa¹⁷, salvo opzione per il regime ordinario valida per un triennio.

2.4 Il principio della competenza economica e la derivazione rafforzata

2.4.1 Il principio della competenza economica

Secondo il "principio di cassa", con l'eccezione del trattamento di fine rapporto e dei canoni di leasing, i costi e ricavi assumono rilevanza solo avviene effettivo movimento di denaro (incasso o pagamento) e non al momento dell'emissione della fattura o della prestazione del servizio.

Al contrario, secondo il "**principio della competenza economica**", che è il criterio posto alla base della redazione dei bilanci richiamato dall'art. 2423-bis, comma 1, n.3, del c.c. e dall' OIC18, si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data d'incasso o pagamento.

Il postulato della competenza, inoltre, richiede che i costi debbano essere correlati ai ricavi dell'esercizio. Un esempio di correlazione tra costi e ricavi riguarda la rilevazione di risconti. Ai sensi dell'OIC 18

¹⁷ La circolare 11/E dell'Agenzia delle Entrate del 13 aprile 2017, ha fornito chiarimenti sul regime di determinazione del reddito per le imprese minori sia i fini IRPEF che ai fini IRAP.

¹⁸ Organismo Italiano di Contabilità – 11 – Finalità e postulati del bilancio d'esercizio.

“Ratei e risconti”, l’iscrizione di risconti attivi comporta la rettifica di costi iscritti al conto economico, al fine di correlarli a ricavi di competenza di esercizi futuri.

La STP è tenuta, pertanto, nella redazione del bilancio, a contabilizzare gli incarichi infrannuali secondo le regole ordinarie, rammentando che la valutazione dei lavori in corso alla data di chiusura d’esercizio dovrebbe essere effettuata secondo il principio contabile OIC23-Lavori incorso su ordinazione. Fiscalmente resta applicabile l’art.92, comma sesto, del TUIR che prevede che per i *“prodotti in corso di lavorazione e le opere, le forniture e i servizi, per i quali non trova applicazione l’articolo 93, in corso di esecuzione al termine dell’esercizio, sono valutati in base alle spese sostenute nell’esercizio stesso. Tuttavia, le imprese che contabilizzano in bilancio tali opere, forniture e servizi con il metodo della percentuale di completamento, in conformità ai corretti principi contabili, applicano il predetto metodo anche ai fini della determinazione del reddito.”*

Per quanto riguarda i ricavi, si segnala che nel nuovo principio contabile OIC 34 in vigore dal 1° gennaio 2024 sono illustrate le modalità di contabilizzazione degli stessi quando derivanti da prestazioni di servizi. In precedenza l’OIC 15 stabiliva che i crediti originati dalla prestazione di servizi dovevano essere rilevati, secondo il principio di competenza, a servizio compiuto, cioè a prestazione effettuata e , pertanto, non era chiaro se i ricavi derivanti da prestazioni di servizi dovessero essere rilevati solo dopo aver terminato la prestazione o se, in alcuni casi, potessero essere contabilizzati in proporzione al lavoro svolto.

La questione si pone nelle ipotesi di prestazioni complesse e articolate che siano però oggetto di un unico contratto, con corrispettivo pattuito in modo unitario in riferimento all’intera prestazione, circostanza alquanto diffusa per gli incarichi ad ingegneri e architetti.

Il documento OIC 34 stabilisce, ora, che i **ricavi derivanti da prestazioni di servizi siano rilevati in base allo stato di avanzamento**, a patto che siano rispettate congiuntamente le seguenti condizioni:

- l'accordo tra le parti preveda che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi in proporzione alla prestazione eseguita;
- l'ammontare del ricavo di competenza possa essere misurato attendibilmente.

Lo stato di avanzamento può essere determinato, in relazione al tipo di operazione, con i seguenti metodi:

- a) proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro;
- b) proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati;
- c) proporzione tra i servizi effettuati alla data di bilancio e i servizi totali previsti nel contratto.

L'importanza della corretta contabilizzazione dei costi e ricavi in base ai principi contabili assume particolare rilevanza per la STP soggette all'IRES (Srl, Spa, Società in accomandata per azioni e cooperative) per le quali trova applicazione il principio di derivazione rafforzata, laddove le stesse non siano microimprese¹⁹.

2.4.2 Il principio di derivazione rafforzata

Il principio di derivazione rafforzata previsto dall'art. art. 83 del TUIR, modificato dall'art. 1 della Legge 197 del 29.12.2022, in vigore dall' 1.1.2023, ha come obiettivo quello di **semplificare la determinazione del reddito d'impresa**, allineando la normativa civilistica e fiscale e

¹⁹ Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435-bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 220.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 440.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

riducendo il carico di lavoro e le complessità legate alle rettifiche fiscali, avvicinando il risultato civilistico a quello fiscale.

Per le società di capitali qualificate come micro-imprese che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria e per le società di persone obbligate alla tenuta della contabilità ordinaria trova applicazione l'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR in base al quale i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

2.5 La tassazione delle STP di persone

La determinazione del reddito delle STP di persone avviene in base alle **norme contenute nel Titolo II, Capo II Sezione I del TUIR, salvo quanto previsto dal Capo VI del Titolo I.**

Si ricorda, tuttavia, che le imprese minori che applicano **il regime di contabilità semplificata, quelle quindi con ricavi non superiori a 500 mila euro**, devono salvo opzione determinare il reddito imponibile come differenza tra l'ammontare dei ricavi (di cui all'articolo 85 del TUIR) e degli altri proventi (di cui all'articolo 89 del TUIR) percepiti nel periodo di imposta e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso. Applicando quindi, salvo opzione il criterio di cassa. Tuttavia, continuano a concorrere alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie previste dal testo unico, e quindi in base al principio della competenza economica, gli ammortamenti, i canoni di leasing, le plusvalenze e minusvalenze, le quote del trattamento di fine rapporto.

Una volta determinato, il reddito d'impresa quest'ultimo viene **imputato a ciascun socio "per trasparenza"** e concorrerà con gli altri redditi del contribuente alla formazione del reddito complessivo da assoggettare ad Irpef come previsto dall'art. 5 del TUIR, con le seguenti aliquote.

Aliquote Irpef in vigore dal 2026	
Scaglioni di reddito	Aliquota
Fino a 28.000 euro	23%
Oltre 28.000 fino a 50.000 euro	33%
Oltre 50.000 euro	43%

L'imputazione al socio del reddito per trasparenza fa sì che **il reddito sia tassato indipendentemente dall'incasso dell'utile**.

Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta.

Si tratta di un sistema analogo a quello della tassazione delle associazioni professionali che però non consente di determinare le quote di partecipazione agli utili a consuntivo, come previsto per le associazioni professionali, per le quali l'atto per la determinazione della quota di utili spettante a ciascun associato può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione.

Tale possibilità consente una notevole flessibilità nella gestione dei rapporti tra gli associati in quanto la ripartizione degli utili non avviene secondo percentuali prefissate all'inizio del periodo d'imposta, bensì sulla base dell'effettivo contributo dato da ciascun associato alla produzione del reddito, stante, peraltro, la regola secondo cui l'incarico è svolto dal singolo professionista.

PROPOSTA DI MODIFICA NORMATIVA

Sarebbe auspicabile estendere alle STP la possibilità di determinare le quote di partecipazione agli utili a consuntivo per consentire una maggiore corrispondenza tra l'attività svolta dal singolo socio e la sua remunerazione.

2.6 La tassazione della STP di capitali

Se la STP è costituita nella forma di società di capitali, **la determinazione della base imponibile avviene secondo le regole del Titolo II, Capo II Sezione I del TUIR.**

Il reddito così è soggetto ad **IRES con aliquota proporzionale del 24%**. Sarà inoltre dovuta l'Irap come già chiarito nel precedente paragrafo.

In caso di distribuzione dell'utile di bilancio ad un socio persona fisica, la società dovrà operare ai sensi dell'art. 26 del Dpr 602/1973 la ritenuta a titolo d'imposta del 26% indipendentemente dalla quota di capitale detenuta dal socio percettore.

Le STP di capitali possono comunque optare ai sensi dell'art. 115 e 116 del TUIR per il regime di tassazione per trasparenza nei seguenti casi:

- società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata e società cooperative al cui capitale partecipano esclusivamente società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata e società cooperative con una percentuale di diritti di voto esercitabile nell'assemblea e di partecipazione agli utili non inferiore al 10% e non superiore al 50%;
- Srl con volume di ricavi non superiore alla soglia prevista per l'applicazione degli studi di settore (5.164.569 euro), con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa.

Stante tale possibilità, occorre valutare quando vi sia questa convenienza per i soci.

Si ipotizzi una STP costituita nella forma di Srl con socio unico residente a Roma.

Come risulta dalle tabelle seguenti, nel caso in cui l'aliquota marginale Irpef del singolo socio si collochi nello scaglione del 33% o del 43%, il regime di tassazione ordinaria è conveniente.

Al contrario, con aliquota marginale del 23% il regime di trasparenza consente di beneficiare di un lieve vantaggio.

Società di capitali Tassazione ordinaria per il socio persona fisica	
Utile ante imposte	400,00 €
Ires 24%	96,00 €
Utile distribuibile	304,00 €
Ritenuta a titolo di imposta 26%	79,04 €
Incasso netto per il socio	224,96 €

Società di capitali Tassazione del socio persona fisica per trasparenza aliquota 23%	
Utile ante imposte	400,00 €
Ires 24%	96,00 €
Utile distribuibile	304,00 €
Ritenuta a titolo di imposta 26%	- €
Incasso lordo socio	304,00 €
Irpef aliquota 23%	69,92 €
Addizionale comunale 0,90%	2,74 €
Addizionale regionale 1,73%	5,26 €
Incasso netto del socio	226,08 €

Società di capitali Tassazione del socio persona fisica per trasparenza aliquota 33%	
Utile ante imposte	400,00 €
Ires 24%	96,00 €
Utile distribuibile	304,00 €
Ritenuta a titolo di imposta 26%	- €
Incasso lordo socio	304,00 €
Irpef aliquota 33%	100,32 €
Addizionale comunale 0,90%	2,74 €
Addizionale regionale 3,33%	10,12 €
Incasso netto del socio	190,82 €

Società di capitali Tassazione del socio persona fisica per trasparenza aliquota 43%	
Utile ante imposte	400,00 €
Ires 24%	96,00 €
Utile distribuibile	304,00 €
Ritenuta a titolo di imposta 26%	- €
Incasso lordo socio	304,00 €
Irpef aliquota 43%	130,72 €
Addizionale comunale 0,90%	2,74 €
Addizionale regionale 3,33%	10,12 €
Incasso netto del socio	160,42 €

2.7 Quadro sinottico della tassazione del reddito di lavoro autonomo, comparazione con il reddito d'impresa e sintesi principali adempimenti civilistici e fiscali

Alla luce di quanto illustrato nei paragrafi precedenti nelle tabelle seguenti sono riassunte:

- le regole generali della tassazione del reddito di lavoro autonomo a seconda la forma giuridica utilizzata;
- le componenti che concorrono alla determinazione del reddito di lavoro autonomo, evidenziando, ove esistenti, le differenze con la normativa del reddito d'impresa;
- i principali adempimenti contabili fiscali e civilistici.

Regole generali tassazione redditi lavoro autonomo e impresa					
	Professionista singolo	Associazione professionale	STP - Società semplice	STP - Società di persone	STP - Società di capitali
Disciplina generale	Reddito lavoro autonomo determinato ai sensi degli artt. da 53 a 54-octies TUIR	Reddito lavoro autonomo determinato ai sensi degli artt. da 53 a 54-octies TUIR	Reddito lavoro autonomo determinato ai sensi degli artt. da 53 a 54-octies TUIR	Reddito d'impresa determinato ai sensi degli artt. da 55 a 66 TUIR	
Modalità di tassazione	Principio di cassa	Principio di cassa	Principio di cassa	Principio competenza economica	Principio competenza economica

Regole generali tassazione redditi lavoro autonomo e impresa					
	Professionista singolo	Associazione professionale	STP - Società semplice	STP - Società di persone	STP - Società di capitali
Imputazione del reddito ai soci /associati	na	Per trasparenza ex art. 5 Tuir	Per trasparenza ex art. 5 Tuir	Per trasparenza ex art. 5 Tuir	Solo in caso di delibera di distribuzione di utile/dividendo soggetto a ritenuta a titolo d'imposta del 26% - Regime opzionale per trasparenza ex art. 115-116 Tuir
Principio di derivazione semplice art. 109, c.1 e 2 Tuir	na	na	na	si	In caso di bilancio abbreviato ex art. 2435-bis c.c.
Principio derivazione rafforzata ex art. 83 Tuir	na	na	na	no	Nel caso di superamento dei limiti ex art.2435-bis c.c.
Ritenuta d'acconto 20% sui compensi	si	si	no	no	no

Componenti per la determinazione del reddito di lavoro autonomo Differenze con reddito d'impresa		
Somme e valori percepiti	note	Differenze con il reddito d'impresa
Compensi percepiti	Principio di cassa	Principio di competenza economica
Plusvalenze su beni mobili strumentali realizzate mediante cessione a titolo oneroso, risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni o nel caso in cui i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione		No
Cessione contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto beni immobili e mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione (al valore normale del bene al netto del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione medesima, nonché, nel caso di beni immobili, della quota capitale dei canoni)		No
Proventi derivanti dalla cessione della clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività professionale		No
Contributi previdenziali ed assistenziali versati dal committente	Non rilevanti	Na
Riaddebito di spese relative ad immobili e servizi condivisi utilizzati per l'attività professionale	Non rilevanti	Na
Somme percepite a titolo di rimborso delle spese, sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea	Non rilevanti se pagamenti eseguiti con mezzi tracciabili	Na
Interessi ed altri proventi finanziari	Redditi di capitale	Redditi d'impresa
Plusvalenze cessione partecipazioni in associazioni e società	Redditi diversi	Redditi d'impresa
Spese sostenute	note	Costi
Quote annuali di ammortamento relative a beni strumentali (esclusi i beni immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione) non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, ridotti alla metà per il primo periodo d'imposta		I beni immobili sono ammortizzabili
Minusvalenze sui beni strumentali solo se realizzate mediante cessione a titolo oneroso o risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni		No
Spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a euro 516,40 nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute		No
Quote d'ammortamento, canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e spese di impiego e manutenzione dei telefoni cellulari, in misura pari all'80 %		No
Quote di ammortamento di autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli nella misura del 20 %, escludendo la parte del costo di acquisizione che eccede 18.076,64 euro per le autovetture e autocaravan 4.131,65 euro per motocicli e 2.065,83 euro per i ciclomotori		No
Costi di locazione e noleggio eccedenti la soglia di euro 3.615,20, costi inerenti autovetture ed autocaravan eccedenti la soglia di euro 1.807,60 e di euro 416,17 per i motocicli		No
Spese per carburante per autotrazione a condizione che siano fatturate e pagate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate nella misura del 20% del costo		No

Spese per l'impiego di mezzi di trasporto nella misura del 20% del costo		No
Canoni di locazione finanziaria riguardante i beni immobili (con durata del contratto non inferiore ad anni 12), beni di cui all'art.164, comma 1, lettera b) (aventi durata non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31.12.1988) e tutti gli altri beni (purché in presenza di contratti aventi durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal citato D.M.)		No
Spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi	Per gli immobili a uso promiscuo deducibilità del 50% del canone	Immobile di proprietà: capitalizzazione e ammortamento; Immobile in locazione: in base alla durata del canone di locazione
Spese di manutenzione ordinaria nell'esercizio di sostenimento (50% per gli immobili ad uso promiscuo)	Per gli immobili a uso promiscuo deducibilità del 50% del canone	Deduzione integrale nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultante a inizio anno e, per l'eventuale eccedenza, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta
Rendita catastale degli immobili di proprietà per un importo pari al 50 %, ovvero in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, per un importo pari al 50 per cento del relativo canone (solo nel caso in cui il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione)	Solo nel caso in cui il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione	No solo nel caso di imprenditore individuale. Na per le società di capitali
Spese relative a beni ed elementi immateriali quali diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale		
Costi sostenuti per l'acquisto clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività professionale integralmente deducibili in quote annuali non superiori ad un quinto del costo		No
Spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande nella misura del 75% entro il limite del 2% dei compensi percepiti nel periodo di imposta		Deducibili nella misura del 75% senza limite
Spese di rappresentanza nel limite dell'1% dei compensi percepiti a condizione che i pagamenti siano eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciati		1,5% fino a 10 milioni di euro di ricavi, 0,60% oltre 10 milioni e fino a 50 milioni di euro, 0,40% per la parte eccedente 50 milioni
Spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale e spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno, entro il limite annuo di 10.000 euro		Nessun limite
Oneri sostenuti per premi assicurativi corrisposti per la copertura del rischio di mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo rese		No
Spese per prestazioni di lavoro, quote di trattamento di fine rapporto ed indennità per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa maturate nel periodo di imposta		No

Spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti e professioni nelle misure previste dall'articolo 95, comma 10		No
Spese sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, comprese quelle sostenute direttamente quale committente di incarichi conferiti ad altri lavoratori autonomi, nonché delle medesime spese rimborsate analiticamente ai dipendenti per le trasferte ovvero ad altri lavoratori autonomi per l'esecuzione di incarichi, a condizione che i pagamenti siano eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241		No
Contributi previdenziali ed assistenziali		No

Principali obblighi contabili civilistici e fiscali				
Professionista singolo	Associazione professionale	STP - Società semplice	STP - Società di persone	STP - Società di capitali
Registro incassi e pagamenti (oppure registri Iva integrati con incassi e pagamenti)	Registro incassi e pagamenti (oppure registri Iva integrati con incassi e pagamenti)	Registro Iva fatture emesse	Registro Iva fatture emesse	Registro Iva fatture emesse
Registro Iva fatture emesse	Registro Iva fatture emesse	Registro Iva fatture acquisto	Registro Iva fatture acquisto	Registro beni ammortizzabili
Registro Iva fatture acquisto	Registro Iva fatture acquisto	Registro beni ammortizzabili	Registro beni ammortizzabili	Dichiarazione Iva - Redditi _ Irap-Modello 770
Registro beni ammortizzabili	Registro beni ammortizzabili	Dichiarazione Iva - Redditi _ Irap-Modello 770	Dichiarazione Iva - Redditi _ Irap-Modello 770	Libro giornale - libro inventari - libro verbali assemblee dei soci - libro verbali consiglio di amministrazione
Liquidazioni Iva trimestrali compensi fino a 500 mila euro - mensili oltre	Dichiarazione Iva - Redditi _ Irap-Modello 770	Rendiconto finanziario art. 2261, comma 1, c.c.	Se in contabilità ordinaria e ricavi > 500mila euro: libro giornale - libro inventari	Redazione bilancio e deposito nel Registro delle Imprese
Dichiarazione Iva - Redditi - Modello 770			Se ricavi > 500 mila euro si applica il principio di cassa con possibile opzione per il regime ordinario	Per le S.r.l.: nomina collegio sindacale o sindaco unico o revisore nel caso di superamento per due esercizi consecutivi di uno dei seguenti limiti: attivo stato patrimoniale 4 milioni di euro, ricavi 4 milioni di euro più di 20 dipendenti
				Per le Spa obbligo nomina collegio sindacale

3. La normativa Irap

Dopo aver esaminato le norme in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo, è il caso di soffermarsi sulla normativa IRAP²⁰ in base alla quale il presupposto oggettivo per l'applicazione dell'imposta è rappresentato dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi.

Con specifico riferimento alle società, l'art. 2 del D.Lgs. 446/97 dispone che l'attività esercitata **è in ogni caso soggetta a tassazione, prescindendo dall'esistenza o meno dal requisito dell'autonoma organizzazione.**

Dal 2022, indipendentemente dall'organizzazione della quale si avvalgono, l'IRAP non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti arti e professioni (art. 1 co. 8 della L. 234/2021), mentre resta assoggettato all'imposta l'esercizio di arti e professioni in forma associata di cui all'art. 5 co. 3 lett. c) del TUIR (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 18.2.2022 n. 4, § 3).

In un primo momento la Cassazione²¹ ha considerato sempre soggetti ad IRAP le associazioni professionali, indipendentemente dalla struttura organizzativa utilizzata per l'esercizio dell'attività²².

²⁰ L'Irap è stata introdotta dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446.

²¹ Cassazione, SS.UU. 13.4.2016 n. 7291.

²² Si noti come le Sezioni Unite hanno applicato letteralmente il secondo periodo dell'art. 2 del D.lgs. 446/97, in base al quale *"l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta"*. Considerato che l'art. 3 co. 1 lett. c) dello stesso D.lgs. 446/97 contempla, tra i soggetti passivi d'imposta, le società semplici esercenti arti e professioni, le associazioni tra professionisti

In seguito, la stessa Cassazione con l' Ordinanza n. 30873 del 26.11.2019 ha ribadito che *«L'esercizio di arti e professioni in forma societaria, così come mediante associazioni senza personalità giuridica, costituisce "ex lege" presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività, salva la facoltà del contribuente di dimostrare l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa.»*.

Tale orientamento è stato poi confermato con l'Ordinanza n. 39578 del 14.12.2021, n. 13129 del 27.4.2022 e n. 4663 del 21.2.2025.

3.1 Base imponibile Irap

Ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 446/97, la base imponibile ai fini IRAP, su cui applicare l'aliquota del 3,9%²³ equivale al **valore della produzione**, calcolato assumendo i compensi, i costi e gli altri componenti così come rilevanti ai fini IRPEF, dato dalla differenza fra:

- a) l'ammontare dei compensi percepiti;
- b) l'ammontare dei costi sostenuti inerenti l'attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali ed esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente, fatta salva l'applicazione delle deduzioni previste dall'art. 11 del D.Lgs. 446/97, tra cui rientra la deducibilità integrale dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato.

e gli studi associati, ne deriva l'assoggettamento ad IRAP di tali soggetti, prescindendo dal requisito dell'autonoma organizzazione.

²³ Le Regioni hanno facoltà di incrementare le aliquote base fino ad un massimo di 0,92 punti percentuali, per effetto dell'art. 16, comma 3, del D.lgs. n. 446/1997, e la variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

Si ricorda, inoltre, che, ai fini della determinazione del reddito imponibile IRPEF ed IRES, è deducibile:

- il 10% dell'IRAP versata nel periodo d'imposta a titolo sia di saldo (di periodi d'imposta precedenti) sia di acconto (art. 6 co. 1 del D.L. 185/2008);
- l'ammontare dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11 co. 1, lett. a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 e 4-octies del D.lgs. 446/1997, versata nel periodo d'imposta sia a titolo di saldo (di periodi d'imposta precedenti) che di acconto.

PROPOSTA DI MODIFICA NORMATIVA

Considerato che nelle STP e nelle associazioni professionali la principale fonte di produzione del reddito è l'opera personale del professionista e che, dal 2022, l'IRAP non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti arti e professioni, sarebbe auspicabile l'esclusione dall'imposta anche per le associazioni e le società costituite solo da professionisti, mentre per le società a cui partecipano anche soci di capitale si potrebbe pensare ad una esclusione del valore della produzione per una percentuale pari a quella del capitale detenuto da professionisti.

Nella tabella che segue è sintetizzato il trattamento ai fini IRAP delle varie forme di esercizio dell'attività professionale.

	IRAP - SOGGETTI PASSIVI				
	Professionista singolo	Associazione professionale	STP - Società semplice	STP - Società di persone	STP - Società di capitali
Soggetto passivo	no	si	si	si	si
Base Imponibile	na	Valore della produzione determinato con le regole del reddito di lavoro autonomo	Valore della produzione determinato con le regole del reddito di lavoro autonomo	Valore della produzione calcolato secondo le regole del reddito d'impresa	Valore della produzione calcolato secondo le regole del reddito d'impresa
Deduzioni dal valore della produzione e art. 11 D.Lgs. n.446/97	na	Premi Inal - costo apprendisti - costo lavoratori disabili - costi addetti ricerca e sviluppo - deduzione minima 1850 euro per un massimo di 5 dipendenti - costo lavoratori stagionali - costo lavoratori a tempo indeterminato - 10% Irap versata nel periodo d'imposta - Irap relativa alla quota imponibile del personale dipendente versata nel periodo d'imposta al netto delle deduzioni ex art. 11	Premi Inal - costo apprendisti - costo lavoratori disabili - costo addetti ricerca e sviluppo - deduzione minima 1850 euro per un massimo di 5 dipendenti - costo lavoratori stagionali - costo lavoratori a tempo indeterminato - 10% Irap versata nel periodo d'imposta - Irap relativa alla quota imponibile del personale dipendente versata nel periodo d'imposta al netto delle deduzioni ex art. 11	Premi Inal - costo apprendisti - costo lavoratori disabili - costi addetti ricerca e sviluppo - deduzione minima 1850 euro per un massimo di 5 dipendenti - costo lavoratori stagionali - costo lavoratori a tempo indeterminato - 10% Irap versata nel periodo d'imposta - Irap relativa alla quota imponibile del personale dipendente versata nel periodo d'imposta al netto delle deduzioni ex art. 11	Premi Inal - costo apprendisti - costo lavoratori disabili - costi addetti ricerca e sviluppo - deduzione minima 1850 euro per un massimo di 5 dipendenti - costo lavoratori stagionali - costo lavoratori a tempo indeterminato - 10% Irap versata nel periodo d'imposta - Irap relativa alla quota imponibile del personale dipendente versata nel periodo d'imposta al netto delle deduzioni ex art. 11
Aliquota d'Imposta	na	3,90%	3,90%	3,90%	3,90%

4. Il regime forfettario

Il Regime forfettario, che rappresenta oggi il principale regime fiscale agevolato previsto dal sistema tributario italiano per le persone fisiche esercenti arti, professioni e imprese, ha l'obiettivo di favorire l'avvio e lo svolgimento di attività economiche di minori dimensioni attraverso un sistema di tassazione semplificato e una significativa riduzione degli adempimenti contabili e amministrativi^{24 25}.

4.1 Condizioni di accesso

L'accesso e la permanenza nel regime sono subordinati al rispetto di specifici requisiti dimensionali e soggettivi che i contribuenti devono contemporaneamente avere, nell'anno precedente e, precisamente:

- aver conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 85.000 euro (il precedente importo di 65.000 euro è stato così modificato dalla Legge di Bilancio 2023);

²⁴ Art. 1, commi 54–89, L. 23 dicembre 2014, n. 190.

²⁵ Con lettera protocollata dalla Commissione il 29 novembre 2022, l'Italia ha chiesto un'autorizzazione ad applicare una misura di deroga all'articolo 285 della direttiva 2006/112/CE dal 1° gennaio 2023 fino al 31 dicembre 2024 al fine di esentare dall'IVA i soggetti passivi il cui volume d'affari annuo non supera 85.000 euro. Con decisione n 664 del 21 marzo 2023 pubblicata sulla Gazzetta della UE n 83 del 22 marzo, il Consiglio della Unione Europea ha autorizzato l'Italia all'innalzamento della soglia di accesso al regime ad 85.000 euro di ricavi e compensi per l'esenzione IVA per il regime forfettario in deroga all'articolo 285 della direttiva 2006/112/CE al fine di esentare dall'IVA i soggetti passivi il cui volume d'affari annuo non supera 65.000 euro.

- aver sostenuto spese per un importo complessivo non superiore a 20.000 euro lordi relativi a lavoro accessorio, lavoro dipendente e compensi a collaboratori, anche a progetto, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro e quelle corrisposte per le prestazioni di lavoro rese dall'imprenditore o dai suoi familiari.

4.2 Cause di esclusione

Il legislatore ha previsto una serie di cause di esclusione, la cui funzione è quella di evitare l'utilizzo del regime forfettario in situazioni non coerenti con la ratio di favore del regime o potenzialmente elusive. In particolare, il regime non è applicabile:

- ai soggetti che si avvalgono di regimi speciali IVA o di altri regimi forfettari di determinazione del reddito, in quanto tali regimi risultano strutturalmente incompatibili con la disciplina del forfettario²⁶;
- ai soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili ovvero di mezzi di trasporto nuovi;
- agli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano contemporaneamente a società di persone, associazioni professionali o imprese familiari, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte individualmente;
- alle persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro subordinato o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti

²⁶ La preclusione riguarda, ad esempio, i regimi speciali previsti per l'agricoltura, l'editoria, le agenzie di viaggio e il commercio di beni usati. Agenzia delle Entrate, circ. n. 10/E del 2016, § 2.

- periodi d'imposta, nonché nei confronti di soggetti direttamente indirettamente riconducibili a tali datori di lavoro²⁷;
- ai soggetti che percepiscono redditi di lavoro dipendente o assimilati (in particolare, non possono accedere al regime forfettario coloro che, nell'anno precedente, hanno percepito tali redditi per un importo superiore a 35.000 euro (fino al periodo d'imposta 2024 il limite era fissato a 30.000 euro), salvo il caso in cui il rapporto di lavoro dipendente sia cessato nel corso dell'anno precedente, a condizione che nello stesso periodo non siano stati percepiti redditi di pensione o redditi derivanti da un diverso rapporto di lavoro dipendente)²⁸.

4.3 Calcolo dell'imposta

Nel regime forfettario, a differenza del regime ordinario dove il reddito si calcola analiticamente, la legge stabilisce in via presuntiva una percentuale di redditività che varia in funzione del codice ATECO che descrive l'attività economica esercitata²⁹. Tale coefficiente, che per i professionisti è il 78%, esprime, in via forfettaria, la quota dei compensi che si presume rappresenti reddito, mentre la parte residua è considerata una stima legale dei costi sostenuti per lo svolgimento dell'attività, senza possibilità di deduzione analitica delle spese effettive.

²⁷ Tale disposizione è chiaramente ispirata a finalità antielusive e mira a contrastare il fenomeno delle false partite IVA. La normativa prevede, tuttavia, una specifica eccezione per i soggetti che intraprendono una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

²⁸ Anche tale previsione risponde all'esigenza di circoscrivere il regime ai contribuenti per i quali l'attività autonoma costituisce l'effettiva e prevalente fonte di reddito.

²⁹ Art. 1, comma 64, L. n. 190/2014.

Dal reddito così determinato sono tuttavia deducibili i contributi previdenziali obbligatori versati dal professionista nel periodo d'imposta, i quali rappresentano l'unica componente di costo fiscalmente rilevante ai fini della determinazione della base imponibile.

4.4 Adempimenti contabili

Il regime forfettario si caratterizza poi per una gestione contabile fortemente semplificata, con l'obiettivo di ridurre gli oneri amministrativi connessi allo svolgimento di attività professionali e imprenditoriali di piccole dimensioni.

Una delle principali semplificazioni riguarda l'imposta sul valore aggiunto (IVA). I contribuenti forfettari non addebitano l'IVA in fattura e di contro, non hanno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, non effettuano liquidazioni periodiche, non presentano la dichiarazione annuale IVA e non effettuano versamenti durante l'anno.

Conseguentemente, non saranno obbligati alla tenuta dei registri IVA, all'invio delle liquidazioni periodiche (Lipe) ed alla presentazione della dichiarazione IVA³⁰. Resta tuttavia fermo l'obbligo di fatturazione elettronica, esteso in via generalizzata anche ai contribuenti in regime forfettario.

Non è richiesta, altresì, la tenuta delle scritture contabili previste per la contabilità ordinaria o semplificata, né la redazione del bilancio ai fini fiscali. Ciò non esonera, tuttavia, dalla conservazione della documentazione fiscale e amministrativa (fatture, note di variazione, ricevute, ecc.) che deve essere mantenuta per garantire la ricostruzione dei fatti amministrativi in caso di verifica.

³⁰ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 10/E del 4 aprile 2016, sulla disciplina IVA dei contribuenti forfettari.

Sotto il profilo impositivo, **il reddito determinato in via forfettaria è assoggettato a un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP.**

L'aliquota ordinaria è pari al 15%, mentre per i soggetti che intraprendono una nuova attività è prevista un'**aliquota ridotta del 5%** per cinque anni al ricorrere delle condizioni previste dalla normativa.

Detta previsione è tesa a favorire esclusivamente coloro che iniziano una nuova attività applicando sin dall'origine il regime forfetario³¹.

Per poter usufruire dell'aliquota ridotta:

- il contribuente non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, un'altra attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare di ricavi e compensi realizzati nel periodo d'imposta precedente non dev'essere superiore a 85.000 euro.

L'uscita dal regime forfettario può avvenire per scelta del contribuente, ovvero per il venir meno dei requisiti previsti, con modalità e conseguenze differenti a seconda della fattispecie considerata.

Il contribuente può optare volontariamente per il regime ordinario, pur in presenza dei requisiti per l'applicazione del regime forfettario. L'opzione si esercita mediante comportamento concludente, ossia attraverso l'adozione di comportamenti incompatibili con il regime agevolato, quali l'addebito dell'IVA in fattura o la detrazione dell'imposta sugli acquisti. L'opzione vincola il contribuente per un triennio e, decorso tale periodo minimo, resta ferma la possibilità di rientrare nel

³¹ Risposta interpello Agenzia delle Entrate 226/2024.

regime forfettario qualora risultino nuovamente soddisfatti i requisiti richiesti dalla legge.

L'opzione del regime ordinario appare conveniente solo nei casi in cui si presuma di sostenere rilevanti costi, tali da azzerare il vantaggio della forfettizzazione del reddito e del pagamento dell'imposta sostitutiva, ovvero significativi oneri deducibili/detraibili.

4.5 Fuoriuscita dal regime

Nel caso di uscita dal regime a causa del superamento di detti limiti, gli effetti sono differenti in funzione dell'entità dello sfioramento. Qualora, nel corso del periodo d'imposta, i compensi percepiti superino la soglia di 85.000 euro, ma restino inferiori a 100.000 euro, il regime forfettario continuerà ad applicarsi per l'intero anno, cessando a decorrere dal periodo d'imposta successivo³².

Diversamente, qualora i compensi percepiti nel corso dell'anno superino la soglia di 100.000 euro, il regime forfettario cesserà immediatamente, a partire dall'operazione che ha determinato il superamento del limite. In tale circostanza, l'IVA diviene immediatamente applicabile e il contribuente è tenuto ad adempiere agli obblighi previsti dal regime ordinario. Tale previsione risponde all'esigenza di evitare che il regime agevolato continui ad applicarsi in presenza di volumi economici incompatibili con la sua funzione originaria.

L'uscita dal regime forfettario comporta l'assoggettamento al regime ordinario di tassazione, con applicazione dell'IRPEF progressiva, delle addizionali regionali e comunali, nonché dell'IVA secondo le regole ordinarie. Ne deriva un sensibile incremento degli obblighi contabili e dichiarativi, quali la tenuta delle scritture contabili, la liquidazione

³² Art. 1, comma 71, L. n. 190/2014, come modificato dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145; Agenzia delle Entrate, circ. n. 9/E del 10 aprile 2019

periodica dell'imposta sul valore aggiunto e la presentazione delle dichiarazioni fiscali previste dalla normativa vigente.

In tale prospettiva, l'uscita dal regime forfettario non deve essere interpretata esclusivamente come la perdita di un'agevolazione fiscale, ma anche come una fase fisiologica di crescita dell'attività economica, che segna il passaggio verso una struttura organizzativa più complessa e verso un livello di capacità contributiva più elevato, coerente con i principi costituzionali di progressività e capacità contributiva.

4.6 Comparazione tra tassazione ordinaria e forfettaria

Nella tabella che segue è riportato un esempio di tassazione in regime forfettario di un ingegnere o architetto, residente a Roma, senza carichi di famiglia e con i soli contributi Inarcassa quali oneri deducibili, confrontata con la tassazione ordinaria ipotizzando che i costi documentabili siano pari a quelli calcolati forfettariamente.

Regime forfettario		
Compensi percepiti		70.000 €
% redditività		78%
Reddito lavoro autonomo		54.600 €
Contributi INARCASSA	14,50%	7.917 €
Reddito imponibile		46.683 €
Imposta primi 5 anni	5%	2.334 €
Imposta anni successivi	15%	7.002 €
Reddito netto primi 5 anni		59.749 €
Reddito netto anni successivi		55.081 €

Regime ordinario		
Compensi percepiti		70.000 €
Costi		15.400 €
Reddito lavoro autonomo		54.600 €
Contributi INARCASSA	14,50%	7.917 €
Reddito imponibile		46.683 €
IRPEF		12.979 €
Addizionale comunale	3,33%	1.555 €
Addizionale regionale	0,90%	420 €
Reddito netto		31.729 €
Minori imposte primi 5 anni		12.620 €
Minori imposte anni successivi		7.951 €

Dalla tabella emerge il rilevante beneficio in termini di minori imposte dovute, cui si aggiungono i seguenti vantaggi:

- esonero dall'obbligo di registrazione delle fatture elettroniche emesse;
- non assoggettamento del compenso ad IVA e a ritenuta d'acconto;
- le fatture di acquisto devono essere soltanto numerate progressivamente e conservate;
- esonero dagli ISA³³;
- eliminazione di tutti gli adempimenti IVA (presentazione delle liquidazioni periodiche (LIPE), dichiarazione annuale e versamenti);
- esonero presentazione modello 770;

³³ Gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale, noti come ISA, hanno come obiettivo quello di determinare, in base a una serie di indicatori statistici ed economici, il grado di affidabilità fiscale di professionisti e imprese, premiando chi presenta comportamenti ritenuti "congrui e coerenti".

- riduzione dei costi per la consulenza fiscale.

Tuttavia, il regime forfettario presenta anche degli **svantaggi** che possono essere così sintetizzati:

- impossibilità di operare le detrazioni tipiche dei contribuenti ordinari (spese per i familiari a carico, spese mediche, costi sostenuti per le ristrutturazioni o il risparmio energetico);
- nella determinazione del reddito, l'ammontare di costi effettivamente sostenuti può essere uno svantaggio o un vantaggio: trattandosi di una percentuale fissa di forfetizzazione dei costi deducibili dai ricavi complessivi, il vantaggio dipende dall'incidenza effettiva dei costi sostenuti per l'esercizio dell'attività professionale;
- impossibilità di detrarre l'IVA dagli acquisti, anche per ciò che concerne beni strumentali;
- nel caso di uscita dal regime, impossibilità di dedurre le quote di ammortamento sui beni già posseduti al momento dell'ingresso, nonché di quelli acquistati in vigenza dello stesso;
- il limite di 20.000 euro lordi³⁴ per il sostenimento di costi per lavoro dipendente ed altri collaboratori;
- possibilità di accedere al concordato preventivo biennale solo a partire dal secondo anno successivo alla uscita dal regime forfettario³⁵.

In sintesi, quindi, il regime forfettario non conviene a chi:

- ha significativi carichi di famiglia;
- ha significativi oneri detraibili/deducibili;
- deve sostenere spese di ristrutturazione dell'immobile;
- possiede un'attività che genera molte spese e conseguente bassa redditività.

³⁴ L'imprenditore in regime forfettario, non essendo un "sostituto di imposta", deve versare al personale lo stipendio lordo, senza poterlo dedurre dai costi, e poi il dipendente dovrà versare autonomamente tutte le imposte e i contributi.

³⁵ Modifica introdotta a partire dal 2025 dal Decreto Correttivo (D.Lgs. 81/2025).

Da ultimo è necessario fare alcune considerazioni generali sul regime agevolativo ricordando che, eventuali modifiche, in virtù dell'esclusione dall' IVA richiedono l'autorizzazione del Consiglio dell'Unione Europea.

PROPOSTA DI MODIFICA NORMATIVA

Pur essendo condivisibili le finalità della norma, alcune considerazioni critiche devono essere sollevate in relazione alla durata a tempo indeterminato, salvo la fuoriuscita per opzione o per il venir meno dei requisiti di accesso.

Maggiore coerenza si potrebbe avere fissando la durata massima del regime, ad esempio, in dieci anni, periodo sicuramente idoneo a consentire l'avviamento di qualsivoglia attività. In tal caso, al fine di garantire il permanere delle agevolazioni solo a favore delle attività di minori dimensioni che nel periodo agevolato non sono riuscite a crescere, si potrebbe garantire di rimanere nel regime a coloro i quali, ad esempio, nel decimo anno non hanno superato i 30/40 mila euro di compensi o ricavi.

Lo scopo della modifica normativa sarebbe quello di evitare i già manifestatesi processi di disaggregazione nell'ambito delle attività professionali, motivati esclusivamente dai vantaggi fiscali, in contrasto con le esigenze del mercato, e con effetti distorsivi, particolarmente significativi laddove le prestazioni siano rese a privati o enti pubblici per effetto dell'esonero dall'IVA.

Si pensi al caso di un ingegnere o architetto in regime ordinario che faccia un preventivo ad un cliente privato per la progettazione e direzione lavori di un immobile sul quale dovrà applicare l'IVA al 22%, rispetto al preventivo di un collega in regime forfettario non soggetto ad imposta.

È di tutta evidenza come l'effetto combinato della maggiore tassazione Irpef, dell'applicazione dell'IVA e dell'assoggettamento ad Irap, nel caso di prestazione resa da STP o associazione professionale garantisca al professionista in regime forfettario un significativo vantaggio competitivo.

Sempre riguardo ad altre possibili modifiche normative, si segnala che, con Atto di indirizzo della Camera dei deputati del 29 dicembre 2025, è stata chiesta una modifica in relazione al divieto di utilizzo del regime

forfettario per i contribuenti che controllano direttamente o indirettamente SRL/associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dal soggetto in regime forfettario.

In coerenza con gli indirizzi del Governo, volti a incentivare le forme di aggregazioni tra professionisti, sarebbe auspicabile prevedere che le condizioni per l'accesso al regime forfettario siano estese anche nei riguardi dei professionisti (che già usufruiscono di tale agevolazione) che decidano di proseguire l'attività professionale in forma associativa, ovvero trasformandosi in società tra professionisti. Tale possibilità non si applicherebbe alle STP già esistenti, ma a coloro che decidano di costituirsi in forma aggregata già godendo del regime forfettario.

Ulteriori proposte di modifica potrebbero essere finalizzate a consentire:

- alle STP e alle associazioni tra professionisti di accedere al regime agevolativo fissando un limite pari ad 85.000 euro moltiplicato per il numero dei soci o associati; ciò comporterebbe, ad esempio, che una STP di persone con quattro soci potrebbe accedere al regime forfettario se il volume dei ricavi non supera 340.000 euro;*
- ai contribuenti che nel periodo d'imposta precedente abbiano superato il limite di 85.000 euro, ma che rimangano entro tale limite nell'anno successivo, di poter applicare il regime agevolato ai soli fini delle imposte sul reddito già in tale anno.*

Nella prima tabella di seguito riportata sono sintetizzati i requisiti di accesso al regime, le cause di esclusione, le semplificazioni e gli effetti della fuoriuscita dal regime, mentre nella seconda, sono individuati i soggetti ai quali può convenire o non convenire il regime in discorso.

Tab. 1 - Regime forfettario (a)

Requisiti di accesso	Cause di esclusione	Semplificazioni	Fuoriuscita dal regime
Ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 85.000 euro	Soggetti che si avvalgono di regimi speciali IVA o di altri regimi forfetari di determinazione del reddito	Esonero dall'Iva e dai relativi adempimenti - Registrazione fatture emesse e ricevute, liquidazioni IVA, versamenti e dichiarazione IVA	Per opzione vincolante tre anni
Spese per un importo complessivo non superiore a 20.000 euro per lavoro accessorio, lavoro dipendente, compensi a collaboratori, partecipazione associati con apporto di solo lavoro e prestazioni di lavoro rese dall'imprenditore o dai suoi familiari	Soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili ovvero di mezzi di trasporto nuovi	Esonero dagli ISA	Per superamento del limite di 85.000 euro di ricavi o compensi fino a 100.000 euro - Fuoriuscita dall'anno successivo
	Esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano contemporaneamente a società di persone, associazioni professionali o imprese familiari, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte individualmente	Non assoggettamento a ritenuta d'acconto	Per superamento del limite di 85.000 euro di ricavi o compensi oltre 100.000 euro - Fuoriuscita nell'anno di superamento
	Soggetti la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro subordinato o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta, nonché nei confronti di soggetti direttamente e indirettamente riconducibili a tali datori di lavoro	Non sono tenuti ad operare le ritenute d'acconto al soggetto a cui corrispondono compensi, stipendi, provvigioni perché non sono sostituiti d'imposta (art. 69 della Legge 190/2014)	

Tab. 1 - Regime forfettario (b)

Requisiti di accesso	Cause di esclusione	Semplificazioni	Fuoriuscita dal regime
	Soggetti che nell'anno percepiscono o hanno percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati superiori a 35.000 euro, salvo il caso in cui il rapporto di lavoro dipendente sia cessato nel corso dell'anno precedente, a condizione che nello stesso periodo non siano stati percepiti redditi di pensione o redditi derivanti da un diverso rapporto di lavoro dipendente		

Tab. 2 - Regime forfettario

A chi conviene	A chi non conviene
Attività in fase di start-up in virtù della flat tax al 5% per i primi cinque anni	Spese superiori al 22% dei ricavi
Attività con incidenza dei costi inferiore al 22% dei ricavi o compensi	Significativi investimenti in beni strumentali a causa della indetraibilità dell'Iva e del costo
Limitati oneri detraibili/deducibili	Significativi oneri deducibili/detraibili (es. carichi di famiglia, spese mediche, spese di istruzione, bonus ristrutturazione immobili)
Limitati acquisti di beni strumentali	Necessità di assumere dipendenti
Non assume dipendenti	Versamento di contributi per previdenza integrativa in quanto non detraibili
Prevalenza di clienti privati o pubblici in virtù della non applicazione dell'IVA che per tali clienti rappresenta un costo	

PARTE II
**IL CONCORDATO PREVENTIVO
BIENNALE**

1. Il concordato preventivo biennale

L'istituto del concordato preventivo biennale (CPB) introdotto dal d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 del 2024 e aggiornato dal d.lgs. 12 giugno 2025, n. 81 prevede la formulazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, **di una proposta per la definizione biennale del reddito derivante dall'esercizio dell'attività d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni** ai fini delle imposte dirette e del valore della produzione netta ai fini IRAP (art. 7 del D.lgs. 13/2024). L'adesione al concordato non produce effetti ai fini IVA.

Il CPB è stato applicato per la prima volta applicato per il biennio 2024-2025 con l'obiettivo di:

semplificare il sistema tributario riducendo la complessità delle norme fiscali e migliorando la chiarezza delle regole;
rafforzare la compliance collaborativa incentivando i contribuenti a collaborare con il fisco, favorendo la trasparenza e la regolarità fiscale;
garantire entrate prevedibili e coerenti migliorando la programmazione di bilancio;
ridurre il contenzioso tributario minimizzando le controversie tra fisco e contribuenti, promuovendo la risoluzione preventiva delle questioni fiscali.

1.1 Soggetti interessati

Sono interessati dall'applicazione del CPB i soggetti IRPEF/IRES a cui concretamente si applicano gli ISA (art. 10 del D.lgs. 13/2024), quindi ai **contribuenti i cui ricavi o compensi non siano superiori ad 5.164.569 euro**.

L'accesso al concordato preventivo biennale non è possibile se, per il periodo precedente a quello di efficacia del concordato:

- per l'attività svolta non è stato approvato un ISA;
- per l'attività svolta è stato approvato un ISA, ma ricorre una causa di esclusione.

L'adesione al CPB non è dunque possibile tutte le volte in cui, nell'anno precedente quello di efficacia del concordato, è dichiarata una causa di esclusione ISA quale, ad esempio, l'inizio o la cessazione dell'attività, la determinazione del reddito con criteri forfetari, il non normale svolgimento dell'attività.

1.2 Proposta di concordato

L'articolo 9 del Decreto CPB prevede che “La proposta di concordato è elaborata dall'Agenzia delle entrate, in coerenza con i dati dichiarati dal contribuente e comunque nel rispetto della sua capacità contributiva, sulla base di una metodologia che valorizza, anche attraverso processi decisionali completamente automatizzati (...), le informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, limitando l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi.”.

In concreto, sulla base dei dati in possesso della Agenzia delle Entrate riferiti al 2023, l'Amministrazione finanziaria formula una proposta di reddito imponibile e di valore della produzione ai fini Irap per i periodi d'imposta 2024-2025.

In caso di adesione alla proposta, obbligatoriamente per entrambi i periodi d'imposta, il reddito e il valore della produzione effettivo risultano irrilevanti ai fini del calcolo delle imposte dovute.

In sede di compilazione della dichiarazione dei redditi il contribuente dovrà indicare il reddito concordato rettificandolo come segue:

Reddito d'impresa concordato
+ Plusvalenze e Sopravvenienze attive
– Minusvalenze, Sopravvenienze passive e Perdite su crediti
± Redditi di partecipazione in società di persone e di capitali «trasparenti» e assimilati e dividendi distribuiti da società o enti soggetti a IRES
= Reddito da dichiarare (minimo di 2.000 euro)

Le perdite fiscali di periodo e pregresse sono scomputabili dal reddito d'impresa concordato secondo le regole ordinarie, così come le perdite derivanti da partecipazioni in società trasparenti dichiarate nel quadro RH, conseguite nel medesimo periodo d'imposta oggetto di concordato, fermo restando il minimo di 2.000 euro (circ. AdE 18/E/2024, p. 6.17).³⁶

Reddito lavoro autonomo concordato
+ Plusvalenze e Corrispettivi per cessione di clientela o di elementi immateriali
– Minusvalenze
± Redditi di partecipazione in società di persone e associazioni «trasparenti»
= Reddito da dichiarare (minimo di 2.000 euro)

Sul reddito concordato, fino a concorrenza dell'ammontare del reddito 2023, si applicano le ordinarie aliquote Irpef ed Ires, mentre

sull'eccedenza si applica una imposta sostitutiva variabile in base al punteggio ISA del 2023³⁷.

³⁶ Circolare. AdE 18/E/2024, p. 6.17.

³⁷ Il reddito previsto nell'ambito del concordato preventivo biennale non rileva ai fini ISEE, dovendosi, in tal caso, far riferimento al reddito effettivo e non a quello concordato. Ai fini previdenziali rileva invece il reddito concordato.

Per chiarire il meccanismo di funzionamento del CPB, nella tabella che segue è stato considerato il caso di un professionista che ha aderito al CPB per il 2024-2025 e l'effetto che i diversi punteggi ISA 2023 hanno sulla imposta sostitutiva dovuta.

CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE		
		Aliquota
Reddito imponibile dichiarato 2023	100	
Anno 2024		
Reddito imponibile proposto	190	
Maggior imponibile proposto	90	
Rettifiche imponibile concordato	10	
Imponibile CPB	100	
Punteggio ISA da 8 a 10		
Imposta sostitutiva sul maggior reddito	10	10%
Punteggio ISA da 6 a 7		
Imposta sostitutiva sul maggior reddito	12	12%
Punteggio ISA da 1 a 5		
Imposta sostitutiva sul maggior reddito	15	15%
Anno 2025		
Reddito imponibile proposto	200	
Maggior imponibile proposto	100	
Rettifiche imponibile concordato	10	
Imponibile CPB	110	
Punteggio ISA da 8 a 10		
Imposta sostitutiva sul maggior reddito	11	11%
Punteggio ISA da 6 a 7		
Imposta sostitutiva sul maggior reddito	13,2	12%
Punteggio ISA da 1 a 5		

Imposta sostitutiva sul maggior reddito	16,5	15%
--	-------------	------------

Appare chiaro come il meccanismo premiale previsto per le imposte dovute sull'eccedenza di reddito rispetto a quello del 2023 sia finalizzata ad incentivare il contribuente a far emergere maggiori redditi imponibili.

La convenienza ad aderire alla proposta deve essere valutata attentamente poiché il CPB è sicuramente conveniente in presenza della ragionevole certezza di conseguire redditi superiori a quelli proposti, mentre potrebbe essere non conveniente in presenza di incertezze sulle dinamiche reddituali future e, per il professionista singolo o che consegue redditi da partecipazioni in società di persone o associazioni professionali, nel caso di rilevanti oneri detraibili e/o deducibili che possano ridurre notevolmente il reddito.

L'accettazione della proposta obbliga il contribuente, nei periodi d'imposta oggetto del CPB, ad adempiere agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi, a riportare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e alla comunicazione dei dati mediante la presentazione dei modelli ISA per l'applicazione degli indici di affidabilità fiscale.

1.3 Attività di accertamento e cause di decadenza

I soggetti che hanno aderito alla proposta sono esclusi dagli accertamenti di cui all'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, a condizione che, in esito dell'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria non emergano le cause di decadenza previste dagli artt. 22 e 23 del decreto CPB.

Nei confronti dei soggetti ISA che hanno aderito al concordato, l'eventuale attività di accertamento per i periodi d'imposta oggetto di CPB, non assume a riferimento ricostruzioni analitico-induttive, stante l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui

al citato art. 39 c.1 lett. d) secondo periodo DPR 600/1973, prevista all'art. 19 comma 3 del decreto CPB.

Nello specifico, l'articolo 22, D.Lgs. 13/2024, prevede che il concordato cessi di produrre effetto per entrambi i suoi periodi di imposta nei casi in cui, a seguito di accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato, o in quello precedente (periodi d'imposta 2023, 2024 e 2025):

- risulti l'esistenza di attività non dichiarate (o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate), per un importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati;
- a seguito di dichiarazione integrativa, i dati e le informazioni dichiarate dal contribuente determinano una quantificazione diversa dei redditi (o del valore della produzione netta), rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato; sono indicati, nella dichiarazione dei redditi, dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato;
- ricorre una delle ipotesi di cui all'articolo 11, D.Lgs. 13/2024, ovvero: non viene presentata la dichiarazione fiscale, nei casi in cui ricorra tale obbligo, in relazione ai 3 periodi d'imposta precedenti;
- il contribuente viene condannato per un reato tributario (D.Lgs. 74/2000), per il reato di riciclaggio (articolo 648-bis, cod. pen.), per il reato di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (articolo 648-ter, cod. pen.) e per il reato di autoriciclaggio (articolo 648-ter1, cod. pen.);
- vengono meno i requisiti di cui all'articolo 10, comma 2, D.Lgs. 13/2024, ovvero, l'assenza di debiti per tributi (comprensivi di interessi e sanzioni amministrative) amministrati dall'Agenzia delle entrate in misura pari o superiore a 5.000 euro. In tale limite, sono compresi anche i contributi previdenziali definitivamente accertati con sentenza irrevocabile (o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione); non concorrono al predetto limite, invece, i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione, sino a decadenza dei relativi benefici secondo le specifiche disposizioni applicabili; è omesso il versamento delle somme dovute a seguito delle attività ex articolo 12, comma 2, D.Lgs. 13/2024, ovvero non vengono versate le imposte, sanzioni e interessi a seguito di

liquidazione automatica, ai sensi dell'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973.

Inoltre, il legislatore prevede che si **decada dal concordato con la commissione di violazioni di non lieve entità**, ovvero:

- le violazioni constatate che integrano le fattispecie penali tributarie ex Lgs. 74/2000, relativamente ai periodi di imposta oggetto del concordato e ai tre precedenti all'ammissione all'istituto; la comunicazione inesatta o incompleta dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA, in misura tale da determinare un minor reddito (o valore netto della produzione) oggetto del concordato per un importo superiore al 30%;
- le violazioni, relative agli anni oggetto del concordato, di omissione della dichiarazione dei redditi, Irap, Iva e dei sostituti d'imposta (articoli 1, comma 1, 2, comma 1, e 5, comma 1, D.Lgs. 471/1997);
- violazioni legate ai corrispettivi, ricevute fiscali e ddt ex articolo 6, commi 2-bis e 3, D.Lgs. 471/1997, contestate in numero pari o superiore a 3, commesse in giorni diversi;
- violazioni legate all'ispezione e alla verifica di documenti, registri e scritture contabili, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, D.Lgs. 471/1997;
- violazione legate alla mancata installazione o manomissione del registratore di cassa ex articolo 11, commi 5 e 5-bis, D.Lgs. 471/1997 Ai sensi del comma 3, dell'articolo 22, D.Lgs. 13/2024 e articolo 2, L. 18/1983.

Il contribuente può evitare la decadenza del concordato, mediante l'istituto del ravvedimento operoso sanando le irregolarità relative agli omessi versamenti delle imposte, alla commissione dei reati tributari, alla inesatta o incompleta comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA, all'omissione delle dichiarazioni.

Quanto sopra vale, sempreché la violazione non sia stata già constatata e, comunque, non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Dalla lettura della disposizione, tuttavia, emergono diverse criticità legate soprattutto a difetti di coordinamento normativo.

“Si pensi alla possibilità di ravvedere l’illecito di omessa dichiarazione per evitare la decadenza del concordato, quando, ad oggi, non è possibile ravvedere tale tipologia di violazione. Oltre a quanto sopra, inoltre, andrebbe coordinata la disposizione secondo la quale la constatazione di un reato di tributario rappresenta una violazione di non lieve entità, atta a far decadere il concordato, ma lo stesso legislatore prevede che il concordato cessa di aver efficacia a seguito di condanna (definitiva?).”³⁸

1.4 Modifiche dal 2025

Il Decreto Correttivo (D.Lgs. 81/2025) ha apportato al CPB le modifiche di seguito elencate:

- **dal 1° gennaio 2025, i contribuenti in regime forfettario non possono più aderire al CPB;**
- il termine per l’adesione è stato spostato dal 31 luglio al 30 settembre (o nono mese per i soggetti IRES a periodo d’imposta non solare);
- **sul reddito eccedente quello concordato, se quest’ultimo supera di oltre 85.000 euro quello dell’anno precedente, sulla parte eccedente si applicano le aliquote IRPEF del 43% ed IRES del 24% invece dell’imposta sostitutiva agevolata;**
- la decadenza per mancato pagamento delle somme dovute interviene solo se il versamento non avviene entro 60 giorni dalla ricezione dell’avviso bonario;
- è prevista una deduzione specifica per il costo del lavoro incrementale.

La modifica più rilevante, che appare essere un disincentivo all’utilizzo dello strumento, è sicuramente quella dell’articolo 20-bis del decreto

³⁸ Rossetti S., Le cause di decadenza dal concordato preventivo biennale, Euroconference, 16 luglio 2024.

che, nella nuova formulazione, stabilisce come, sulla differenza tra il reddito concordato e il reddito effettivo del periodo d'imposta precedente eccedente l'importo di 85.000, limitatamente alla parte che supera tale soglia, l'imposta sostitutiva di cui al comma 1 del citato articolo 20-bis sia applicata, per i soggetti IRPEF, con l'aliquota del 43%, ossia quella prevista dall'articolo 11, comma 1, lettera c), del TUIR, per i soggetti IRES, con l'aliquota del 24%, ossia quella individuata dall'articolo 77 del TUIR.

Nella relazione illustrativa alla norma è stato chiarito che ai fini della applicazione delle nuove aliquote delle imposte sostitutive in argomento, *“per le società o associazioni di cui agli articoli 5 e 116 del testo unico delle imposte sui redditi, il superamento del limite di ottantacinquemila euro è verificato (...) in capo alla società o associazione, indipendentemente dalla quota di eccedenza imputata ai soci o associati”*.

Dai dati relativi alle adesioni al CPB non sembra che l'istituto abbia avuto particolare successo tra i contribuenti. Infatti, per il periodo 2024-2025, le adesioni sono state pari a circa il 15% del totale dei soggetti potenzialmente interessati (403 mila su 2,7 milioni), mentre per il 2025-2026 l'adesione si è ridotta al 2,5%.

Il calo delle adesioni riscontrato per il biennio 2025-2026 conferma le perplessità espresse da molti operatori sull'intero impianto normativo che, di fatto, ha agevolato i contribuenti con significativi e facilmente prevedibili incrementi di reddito, e politiche di pianificazione fiscale finalizzate a differire/anticipare la tassazione nei periodi concordati.

Dunque, si può pacificamente affermare che gli obiettivi fissati dal Governo non sono stati raggiunti e che quindi si presenta la necessità di una radicale revisione dell'istituto, se non proprio la sua abrogazione.

PARTE III
**OPERAZIONI STRAORDINARIE ED
ATTIVITÀ PROFESSIONALI**

1. Operazioni straordinarie ed attività professionali – L'art. 177 bis del TUIR

L'Art. 177-bis TUIR, introdotto dal D.Lgs. 192/2024 in attuazione della Legge delega per la Riforma Fiscale, risponde all'**obiettivo di estendere la neutralità fiscale alle operazioni di riorganizzazione degli studi professionali**, permettendo il conferimento di studi (individuali o associati) in società professionali (STP) senza tassazione immediata, equiparandole alle riorganizzazioni aziendali.

In precedenza, in assenza di una specifica normativa, tali operazioni erano considerate dalla Agenzia delle Entrate realizzative, quindi sottoposte a tassazione sulla base del valore normale dei beni conferiti³⁹.

Appare chiaro come questa posizione della Amministrazione finanziaria abbia scoraggiato le aggregazioni in STP in quanto, a fronte del corrispettivo non in denaro ricevuto dal conferente rappresentato dalle quote della STP o della associazione conferitaria, si generava un esborso finanziario a carico del primo soggetto.

A seguito della modifica, l'art. 177 bis, TUIR, analogamente all'art. 176 che regola i conferimenti d'azienda, introduce un **principio generale di neutralità fiscale** che elimina questo ostacolo, favorendo così l'aggregazione.

1.1 Neutralità fiscale

Il regime di neutralità fiscale si applica ai conferimenti a condizione che l'oggetto dell'operazione sia uno "studio professionale" come definito al comma 1 del citato articolo e cioè, un *"complesso unitario di attività"*

³⁹ Agenzia delle Entrate, Risposta interpello n. 125/E/2018.

materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale". Stante questa definizione, l'operazione può riguardare anche un singolo "ramo" dello studio, purché questo sia autonomamente idoneo a costituire un complesso unitario organizzato per l'esercizio dell'attività, come avviene per i conferimenti di ramo d'azienda in ambito societario.

La norma riguarda, quindi, il conferimento di:

- studi professionali (individuali o associati) in STP per l'esercizio di attività regolamentate dal sistema ordinistico diverse da quelle di cui all'art. 10, della Legge n.183/2011⁴⁰;
- studi professionali (individuali o associati) in associazioni senza personalità giuridica fra persone fisiche o in società semplici (ai sensi dell'art. 5, TUIR), purché costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

Il conferimento è fiscalmente neutrale e non costituisce realizzo di plusvalenze o minusvalenze, con la conseguenza che il soggetto conferente (colui che trasferisce lo studio) assume, quale valore delle partecipazioni ricevute in cambio, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti delle attività e passività conferite, e il soggetto conferitario (la STP o l'associazione) subentra nella posizione del conferente in ordine a quanto ricevuto.

Le predette disposizioni si applicano anche:

- alle trasformazioni, fusioni e scissioni di società tra professionisti nonché alle medesime operazioni delle associazioni o società semplici tra le società di cui al comma 1 e alla lettera a) e le associazioni o società semplici di cui alla lettera b);
- al trasferimento per causa di morte o per atto gratuito di un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività,

⁴⁰ Agenzia delle Entrate, Risposta interpello n.148/E/2025.

organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale svolta in forma individuale.

1.2 Abuso del diritto

Una importante precisazione è poi contenuta nel comma 4-bis del citato articolo che stabilisce che, ai fini dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, che disciplina l'abuso del diritto, non rilevano le operazioni straordinarie in discorso quando sono seguite dalla successiva cessione delle partecipazioni ricevute.

Per tutte le operazioni che comportano il passaggio dal regime di determinazione del reddito di lavoro autonomo (cassa) a quello del reddito d'impresa (competenza), o viceversa, l'art. 177 bis, comma 4, stabilisce che i componenti positivi e negativi che hanno già concorso alla formazione del reddito in base alle regole del regime "di provenienza" non assumono rilevanza nella determinazione del reddito del regime "di destinazione". Ad esempio, se un credito non è stato incassato prima del conferimento (e quindi non ha concorso al reddito per cassa), esso concorrerà alla determinazione del reddito d'impresa (a competenza) solo al momento della manifestazione finanziaria (incasso), al fine di evitare un salto d'imposta.

Le modifiche normative in commento non necessitano di interventi di modifica, in quanto rappresentano un sistema organico di disposizioni che può realmente favorire i processi di aggregazione tra professioni ed il passaggio generazionale.

PARTE IV
**RIEPILOGO DELLE PROPOSTE DI
MODIFICA**

1. Riepilogo delle proposte di modifiche normative

1.1 Considerazioni generali

Nel corso della trattazione dei singoli argomenti sono state di volta in volta evidenziate le possibili modifiche normative che, per gli estensori del presente Studio, potrebbero essere proposte in sede politica allo scopo di rimuovere, o almeno attenuare, alcuni significativi limiti alla deduzione dei costi e di armonizzare ulteriormente la tassazione del reddito lavoro autonomo con quella del reddito d'impresa.

Preliminarmente, è il caso di evidenziare che eventuali istanze tese a far modificare la consolidata posizione dell'Amministrazione finanziaria riguardo alla qualificazione del reddito delle STP quale reddito d'impresa, ad avviso degli scriventi, non appaiono fondate, considerato che le radicali modifiche introdotte dal D.Lgs. 192/2024 alla tassazione del reddito di lavoro autonomo hanno notevolmente ridotto le differenze esistenti con il reddito d'impresa, fermo restando l'applicazione del principio di cassa e della competenza economica.

Si ritiene più opportuno, pertanto, formulare le singole proposte di modifica che qui di seguito si riportano.

1.2 Proposte di modifiche comuni al reddito d'impresa e di lavoro autonomo

a) Documentazione spese taxi

Consentire la deduzione del costo documentato dalla ricevuta del Pos senza obbligo di fattura.

b) Deduzione del costo dei beni inferiori a 516,40 euro

Incrementare la deducibilità fiscale nell'anno di sostenimento del costo a 1.000 euro.

c) Incremento dei coefficienti di ammortamento fissati dal Decreto 31.12.1988

Aumentare il coefficiente di ammortamento delle voci "Macchine d'ufficio meccaniche ed elettroniche compresi i computers e i sistemi telefonici elettronici" e "Impianti interni speciali di comunicazione e telesegnalazione", rispettivamente, dal 20% e 25%, al 40/50%.

d) Deducibilità costo acquisto/leasing mezzi di trasporto

Aumentare la deducibilità di autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli dal 20% al 50%.

Aumentare il limite d'importo sul quale applicare la percentuale di deducibilità:

- da 18.076,64 euro a 36.000 euro, per le autovetture e gli autocaravan;
- da 4.131,65 euro a 8.000 euro per i motocicli;
- da 2.065,83 euro a 4.000 euro per i ciclomotori.

Aumentare i limiti alla deduzione dei costi di locazione e di noleggio:

- da 3.615,20 a 7.000 euro per le autovetture e gli autocaravan;
- da 1.807,60 euro a 3.600 euro per i motocicli;
- da 416,17 euro a 800,00 euro per i ciclomotori.

e) Deducibilità del costo di impiego dei mezzi di trasporto

Aumentare la deducibilità dei costi di impiego dei mezzi di trasporto (carburanti, manutenzioni e riparazioni, bollo, assicurazione) dal 20% al 50%.

f) Spese di vitto e alloggio per trasferte fuori dal territorio comunale

Adeguare i limiti giornalieri di 180,76 euro per le trasferte in Italia e 258,23 euro per quelle all'estero, rispettivamente, a 360 e 500 euro.

g) Determinazione del reddito da imputare ai soci di STP

Consentire alle STP di perfezionare l'atto per la determinazione della quota di utili spettante a ciascun socio persona fisica entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno di riferimento affinché si possa determinare l'ammontare della partecipazione avendo riguardo alla attività effettivamente svolta nel periodo d'imposta.

h) Irap associazioni professionali ed STP

Considerato che dal 2022 l'IRAP non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti arti e professioni, l'esclusione potrebbe essere estesa alle associazioni e STP costituite solo da persone fisiche, mentre per le società a cui partecipano anche soci di capitale l'esclusione del valore della produzione potrebbe essere limitata ad una percentuale pari a quella del capitale detenuto da persone fisiche.

1.3 Proposte di modifiche al reddito di lavoro autonomo

i) Beni immobili

Allineare la normativa a quella del reddito d'impresa consentendo la deducibilità non solo dell'acquisto dell'immobile in leasing ma anche di quello in proprietà.

j) Deducibilità spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande

Eliminare il limite del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta per adeguare la norma a quella prevista per il reddito d'impresa, dove tali spese soggiacciono solo al limite di deducibilità del 75% del costo.

k) Spese di rappresentanza

Prevedere limiti di deducibilità uguali a quelli previsti per il reddito d'impresa, ovvero pari all'1,5% fino a 10 milioni di euro di ricavi, allo

0,60% oltre 10 milioni e fino a 50 milioni di euro ed allo 0,40% per la parte eccedente 50 milioni.

l) Spese per master, corsi di formazione o di aggiornamento professionale

Considerato che nel reddito d'impresa non esistono limiti alla deducibilità di tali costi, eliminare il limite annuo di spesa attualmente pari a 10.000 euro.

m) Ritenute d'acconto

Consentire, su richiesta del contribuente, analogamente a quanto previsto per gli agenti di commercio, di applicare la ritenuta d'acconto del 20% sul 50% del compenso qualora si avvalga in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi.

1.4 Proposte di modifiche al regime forfettario

- n) Nel caso di uscita dal regime, consentire la deduzione delle quote di ammortamento dei beni già posseduti al momento dell'entrata nel regime e di quelli acquistati successivamente, per le eventuali quote residue calcolate sottraendo gli ammortamenti non dedotti nel periodo di vigenza del regime agevolato*
- o) Introdurre un limite di durata massima del regime (10 anni) decorso il quale il regime potrà essere applicato solo dai contribuenti che nel decimo anno hanno conseguito compensi o ricavi non superiori, ad esempio, a 30/40 mila euro.*
- p) Consentire alle STP costituite nella forma di società in nome collettivo, società semplice o associazione tra professionisti di accedere al regime agevolativo fissando un limite pari ad 85.000 euro moltiplicato per il numero dei soci o associati.*
- q) Consentire ai contribuenti che nel periodo d'imposta X abbiano superato il limite di 85.000 euro e che in quello X + 1 non superino*

tale limite, di poter applicare il regime agevolato ai soli fini delle imposte sul reddito già dal periodo d'imposta $X + 1$.

- r) Prevedere che l'accesso al regime forfettario sia esteso ai professionisti che già usufruiscono di tale agevolazione e che decidano di proseguire l'attività professionale in forma associativa, ovvero trasformandosi in società tra professionisti.

Finito di stampare nel mese di aprile 2026