

# Professionisti, retribuzioni dei dipendenti dedotte al lordo delle ritenute

È irrilevante che il versamento all'Erario o all'ente previdenziale avvenga nel periodo d'imposta successivo a quello di pagamento dello stipendio

/ Luca FORNERO

Ai sensi dell'[art. 54](#) del TUIR, le spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione sono ammesse in deduzione nel periodo d'imposta in cui sono sostenute, indipendentemente dalla relativa competenza economica. Tale principio generale è **derogato** (in tutto o in parte) soltanto con riferimento alle seguenti componenti reddituali:

- canoni di leasing di beni strumentali, deducibili dal reddito professionale nel periodo d'imposta in cui maturano;
- quote di ammortamento di beni strumentali di valore superiore a 516,46 euro, deducibili nella misura determinata sulla base dei coefficienti del DM [31 dicembre 1988](#), a prescindere dalla circostanza che il costo di acquisto dei beni sia o meno già stato sostenuto (in tutto o in parte);
- quote di TFR e quote di indennità di fine rapporto relative a collaborazioni coordinate e continuative, deducibili in relazione all'importo maturato nel periodo d'imposta;
- spese di manutenzione e ristrutturazione degli immobili, deducibili (ove non imputate a incremento del costo del bene) nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio del periodo d'imposta, con l'eventuale eccedenza deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi. Pertanto, le retribuzioni erogate ai lavoratori dipendenti sono deducibili nell'anno in cui sono **pagate** (ad esempio, il 2015). Così, qualora la corresponsione avvenga tra il 1° e il 12 gennaio dell'anno successivo (riprendendo l'esempio, si tratterebbe del 2016), in capo al professionista l'importo pagato è comunque deducibile in tale anno (2016), anche se il dipendente fa concorrere l'emolumento alla determinazione del reddito di lavoro dipendente dell'anno precedente (2015), in ossequio al c.d. principio di cassa allargata (ex [art. 51](#) comma 1 del TUIR).

Se il pagamento della retribuzione interviene nel mese di dicembre, ci si può chiedere se il compenso vada dedotto al lordo oppure al netto delle ritenute d'acconto operate ai sensi dell'[art. 23](#) del DPR 600/73 e che saranno versate entro il giorno 16 del successivo mese di gennaio.

Si ritiene che la deduzione debba avvenire **al lordo** di tali ritenute. Infatti, nessun rilievo assume la circostanza che il sostituto d'imposta (professionista) operi

la rivalsa ex [art. 64](#) del DPR 600/73 contestualmente al pagamento della retribuzione/compenso (che, per semplicità, ipotizziamo pari a 100) trattenendo l'importo che dovrà versare a titolo di ritenuta d'acconto per conto del sostituto (che, per semplicità, ipotizziamo pari a 23). Qualora la rivalsa fosse operata successivamente (ad esempio, nel 2016), non si porrebbe alcun dubbio sul fatto che l'importo deducibile nel 2015 sia pari a 100.

Quindi, per il sostituto, il compenso corrisposto al sostituto deve intendersi sempre al lordo di quanto trattenuto in capo a quest'ultimo a titolo di rivalsa per il versamento delle ritenute d'acconto operate ex [art. 23](#) del DPR 600/73.

Tale impostazione è **confermata** dalle istruzioni alla compilazione del modello UNICO 2016 PF, le quali risolvono anche l'analogo dubbio relativo ai contributi previdenziali e assistenziali. In particolare, nel commento al rigo RE11 "Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato" si legge che deve esservi indicato (e, dunque, dedotto) "l'ammontare complessivo di quanto corrisposto a titolo di retribuzione al lordo dei contributi assistenziali e previdenziali (compresi i contributi versati alla gestione separata dell'INPS) a carico del dipendente e del datore di lavoro nonché delle ritenute fiscali".

Pertanto, in assenza di ulteriori indicazioni, si ritiene che, qualora le retribuzioni relative al mese di dicembre siano corrisposte **entro il giorno 31** dello stesso mese, debba essere dedotto l'importo lordo delle medesime, anche se i contributi assistenziali e previdenziali a carico del dipendente e del datore di lavoro sono versati entro il 16 gennaio dell'anno successivo.

## Principio applicabile anche ai compensi erogati ad altri lavoratori autonomi

Analogo ragionamento è estensibile agli **emolumenti** che un professionista eroga a un collega nel mese di dicembre, ad esempio per una sostituzione in attività, operando la ritenuta a titolo d'acconto ex [art. 25](#) del DPR 600/73, che sarà poi versata entro il giorno 16 del successivo mese di gennaio.

Anche in questo caso, per i principi sopra esposti, il compenso corrisposto andrà dedotto al lordo della ritenuta effettuata.