

## **APPUNTI DI LAVORO AUTONOMO PROFESSIONALE**

### **1) ART. 53 TUIR 917/86**

I redditi di lavoro autonomo sono disciplinati dall'art. 53 del TUIR 917/86 il quale stabilisce al 1° comma 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 (cioè dai redditi d'impresa), compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 5.”*

Il 2° comma indica, invece, le fattispecie “assimilate” a quelle di lavoro autonomo che sono elencate nelle lettere *b), c), d), e)*.

La lett. *a)* è stata abrogata dall'art. 34, comma 1, lett. *d)*, della legge 21 novembre 2000, n. 342,:

*b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite del campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di impresa commerciale;*

*c) la partecipazione agli utili di cui alla lett. f) del comma 1 dell'art. 41 (1) quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;*

*d) la partecipazione agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;*

*e) le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia;*

*f) i redditi derivanti dall'attività di levata) dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno del 1973 n. 349.*

### **2) REQUISITI ATTRAVERSO I QUALI IDENTIFICARE L'ATTIVITA' PRODUTTIVA DI REDDITO DI LAVORO AUTONOMO**

I principali requisiti richiesti, perché si delinei l'esercizio di arti e professioni, sono quelli dell'abitudine e della continuità.

Giova precisare che la continuità non va intesa nel senso che la professione debba svolgersi senza interruzioni, poiché si può avere continuità anche quando l'attività è svolta per periodi limitati di tempo, purché l'esercizio della stessa sia destinato a ripetersi.

L'altro requisito richiesto è inoltre, come sopra detto, quello della abitudine, ossia della reiterazione nel tempo, in difetto del quale il reddito in esame costituirà un "reddito diverso".

Infatti l'art 67, comma 1, lett. 1, TUIR, affermando che: "*Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo o in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere*", traccia la distinzione tra il reddito di lavoro autonomo e il reddito diverso in parola, proprio sulla base dell'elemento dell'abitudine.

**Il requisito dell'abitudine**, inoltre, assume notevole importanza anche in relazione alla sottoposizione degli adempimenti previsti dalla disciplina dell'I.V.A..

Infatti l'abitudine è condizione necessaria per la qualificazione del requisito soggettivo di cui all'art. 5 del D.P.R. 633/72, ovvero vi è coincidenza tra la definizione di attività di lavoro autonomo ai fini imposte dirette e imposta sul valore aggiunto.

Conseguentemente il lavoro autonomo occasionale non configurerà il presupposto impositivo ai fini della IVA.

### **3) RICOSTRUZIONE DEL CONCETTO DI REDDITO DI LAVORO AUTONOMO**

Il concetto di reddito di lavoro autonomo può essere ricostruito sia in negativo che in positivo:

- a) **in positivo**, definendo il concetto di arte e di professione quale attività economica liberale nella quale la prestazione è caratterizzata dal requisito dell'originalità e della personalità;
- b) **in negativo**, ovvero in via residuale, quale attività economica che non coincide con quelle del reddito d'impresa. Nell'attività di lavoro autonomo l'elemento patrimoniale assume una funzione servente rispetto a quello personale che resta l'elemento che tipizza e qualifica l'attività.

### **3.1) ULTERIORI ELEMENTI CHE CARATTERIZZANO IL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO**

Analizzando la disciplina più nel dettaglio, possiamo identificare ulteriori elementi che caratterizzano il lavoro autonomo.

Tali elementi sono:

1. la prevalenza del lavoro personale del prestatore d'opera sui beni impiegati nell'attività;
2. l' assenza del vincolo della subordinazione;
3. la libera pattuizione del compenso;
4. l'assunzione a carico del lavoratore degli oneri relativi all'esecuzione della prestazione e del rischio inerente l'esecuzione medesima.

Nella realtà, stanti le nuove tipologie di lavoro autonomo, parasubordinato e subordinato, e le conseguenti nuove categorie di lavoratori atipici, non è sempre facile classificare ogni singola fattispecie.

Ciò ha indotto la giurisprudenza ad utilizzare i suddetti elementi in modo variamente combinato tra loro e considerarli come sintomatici di un particolare assetto di interessi posto in essere dalle parti.

Pertanto si procederà a tracciare brevemente la distinzione tra il reddito di lavoro autonomo e le altre categorie reddituali che con il lavoro autonomo presentano elementi di affinità.

#### **4) DISTINZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO RISPETTO AL REDDITO DI LAVORO SUBORDINATO.**

L'effettivo elemento distintivo del rapporto di lavoro subordinato da quello autonomo o parasubordinato, è rappresentato dal vincolo di soggezione del lavoratore subordinato al potere organizzativo, direttivo e disciplinare del datore di lavoro.

Infatti, i rapporti di lavoro caratterizzati dall'autonomia della prestazione, sono caratterizzati dall'**estraneità del prestatore** rispetto all'assetto organizzativo del committente.

In base a quanto stabilito dalla giurisprudenza sono **indici incontrovertibili della sussistenza di un rapporto di lavoro di natura subordinata** :

- a) l'assenza, in capo al lavoratore, di un'autonoma organizzazione imprenditoriale;
- b) il mancato assoggettamento al rischio dell'attività svolta;
- c) l'assoggettamento al vincolo organizzativo, gerarchico e disciplinare del datore di lavoro;

#### **5) DISTINZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO RISPETTO AL REDDITO D'IMPRESA**

Fondamentale, per ciò che concerne l'esatta individuazione del reddito di lavoro autonomo, è riuscire a distinguerlo, oltre che dal reddito di lavoro dipendente, anche dal reddito di impresa.

La questione si pone per le attività diverse da quelle indicate dall'art. 2195 c.c. rubricato "*Imprenditori soggetti a registrazione*".

Infatti, le attività indicate nell'art. 2195 c.c. (2) generano, in ogni caso, anche se non organizzate in forma di impresa, reddito di impresa.

Conseguentemente, per tale attività, non si pone alcuna necessità di identificare un criterio distintivo atteso che generano, sempre e comunque (indipendentemente dalla forma di organizzazione), reddito d'impresa.

Nelle attività diverse da quelle indicate dall'art. 2195 c.c., bisogna stabilire se l'elemento patrimoniale venga utilizzato in misura preponderante, e quindi con funzione servente rispetto all'apporto personale dell'agente, o, se, invece, l'elemento patrimoniale prevalga su quello personale.

**Per aversi lavoro autonomo, è infatti necessario che l'elemento personale prevalga su quello patrimoniale.**

La prevalenza deve essere analizzata dal punto di vista qualitativo, ben potendo continuare a sussistere la natura personale del servizio anche in presenza di rilevante impiego di risorse.

Vi possono essere situazioni in cui l'elemento patrimoniale, pur prevalendo rispetto a quello personale, non connota i redditi derivanti dall'attività svolta quale redditi di impresa.

E', infatti, **necessario considerare la relazione tra i due elementi**: determinate attività (resta inteso sempre che siano "diverse da quelle indicate dall'art.2195 c.c.", perché quelle indicate in detto articolo generano sempre reddito d'impresa) possono essere attratte nell'ambito di quelle produttive di reddito d'impresa se la prestazione non è riconducibile ad un rapporto fiduciario (fondato sull'*intuitus personae*) ma è attribuibile, in modo esclusivo o prevalente, alla struttura, (cioè all'organizzazione di beni e persone) oggettivamente considerata.

La Giurisprudenza e l'Amministrazione finanziaria, chiamate a decidere in merito a tale questione, sono intervenute più volte per distinguere tra reddito d'impresa e reddito di lavoro autonomo.

Ad esempio, si è stabilito che genera reddito di lavoro autonomo, l'attività svolta da:

- agronomi (C.T.C., Sez. XXII, 9 giugno 1982, n. 4998; );

- pony express (Cass., Sez. lavoro, 25 gennaio 1993, n. 811);
- guide turistiche (R.M. n. 10/148 del 27 marzo 1974);
- spedizioniere doganale (C.M. n. 22 del 7 settembre 1988).

Nonostante quanto dianzi sottolineato, la stessa **Corte di Cassazione, con la sentenza 22 luglio 2004, n. 13677**, ha riconosciuto come “*attività organizzata in forma d'impresa*” (e quindi non come lavoro autonomo) quella svolta da un laboratorio di analisi cliniche che si connota solitamente come struttura organizzativa di dimensioni più o meno rilevanti, dove il professionista titolare si avvale stabilmente di una pluralità di collaboratori e di dotazioni tecniche, di guisa che l'attività professionale rappresenta una componente non predominante, per quanto indispensabile, del processo produttivo”.

### **5.1) RILEVANZA DELLA DISTINZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO DA QUELLO DI IMPRESA.**

La distinzione del lavoro autonomo rispetto al reddito d'impresa è di fondamentale importanza:

- a) per il diverso **critério di imputazione** delle due categorie reddituali (principio di cassa per il lavoro autonomo e principio di competenza per l'impresa);
- b) perché costituisce, alla luce della giurisprudenza oramai consolidatasi, **il discrimine, per la sottoposizione dei soli soggetti che producono reddito d'impresa, alla I.R.A.P.**

Infatti, il presupposto dell'I.R.A.P.: “*l'esercizio di una attività economica autonomamente organizzata finalizzata alla cessione di beni o alla prestazione di servizi*”, non sarebbe configurabile in capo all'esercente arte o professione, giacché difetterebbe della condizione di esercizio di una attività “autonomamente organizzata”, elemento che caratterizza, appunto, solo l'attività d'impresa.

## **6) RAPPORTO TRA LAVORO AUTONOMO E CO.CO.CO. RIENTRANTI NELL'ATTIVITA' DI LAVORO AUTONOMO.**

Si deve rammentare quanto previsto a proposito delle co.co.co rientranti nell'oggetto dell'attività di lavoro autonomo.

I compensi percepiti dalla co.co.co rientranti nell'oggetto dell'attività di lavoro autonomo sono soggetti alle norme previste per i redditi di lavoro autonomo, per effetto di quanto previsto dall'art.50 TUIR 917/86, comma 1, let. c-bis, ultima parte.

Detto disposto normativo, dopo aver indicato le CO.CO.CO, tipiche ed atipiche, ed averle considerate "*redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente*", espressamente stabilisce l'"assorbimento" delle CO.CO.CO. nel reddito di lavoro autonomo se gli uffici e le collaborazioni rientrano nell'oggetto dell'arte o della professione.

Conseguentemente, per tali CO.CO.CO verrà meno la qualificazione di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Con la **C.M. 58/E 2001/64644 del 18/06/2001, Agenzia Entrate**, ha affermato che, al fine di stabilire se sussista o meno connessione tra l'attività di collaborazione e quelle di lavoro autonomo esercitata bisognerà valutare se per lo svolgimento dell'attività siano necessarie conoscenze di carattere tecnico – giuridico direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata.

Altresì, qualora gli ordinamenti professionali comprendano espressamente nel novero delle mansioni tipiche esercitabili dalla categoria disciplinata, l'amministrazione o la gestione di aziende, appare ragionevole ritenere che i compensi percepiti per lo svolgimento dell'amministrazione di società o enti vadano ricondotti nella disciplina applicabile ai redditi di lavoro autonomo.

E' chiaro che l'eventuale attrazione nel reddito di lavoro autonomo presuppone che accanto alla attività di amministrazione o sindacale o di revisione il soggetto eserciti un'altra attività professionale nel cui oggetto possa essere ricondotto anche lo svolgimento di quegli incarichi.

## **7) IRRILEVANZA DELLA ISCRIZIONE IN ALBI O ORDINI PROFESSIONALI O DELLA ILLICEITA' DELL'ATTIVITA' AI FINI DELLA QUALIFICAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO**

Altro elemento da considerare, al fine di configurare il reddito di lavoro autonomo, concerne le attività per l'esercizio delle quali è necessaria la iscrizione in albi o ordini professionali.

Consolidata prassi e giurisprudenza ha affermato che non è necessaria la iscrizione in albi o ordini al fine di configurare una attività quale lavoro autonomo.

La qualificazione, infatti, prescinde dalla eventuale assenza di iscrizione in apposito albo o ordine, quando per l'esercizio dell'attività ne è necessaria la iscrizione (p.e. avvocato).

Tanto considerato che la produzione del reddito di lavoro autonomo può derivare anche da attività considerate illecite in quanto esercitate in assenza di autorizzazioni volute dalla legge.

Anche per quanto concerne la eventuale illiceità della attività esercitata si ritiene che sia irrilevante al fine della qualificazione del reddito di lavoro autonomo.

Infatti, **l'art. 14, L. 537/1993**, rubricato "Razionalizzazione e soppressione di agevolazioni tributarie e recupero di imposte e base imponibile" dispone che nelle categorie di reddito previste dall'art. 6 TUIR devono intendersi compresi, se in esse classificabili, anche i proventi derivanti da attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo.

### **LE ASSOCIAZIONI FRA PROFESSIONISTI**

In base a quanto stabilito dall'art. 53, comma 1, rientrano nei redditi di lavoro autonomo anche quelli che derivano dall'esercizio in forma associata delle professioni di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5 del TUIR.

L'art. 5, terzo comma, lett. c), TUIR 917/1986 stabilisce che, ai fini delle imposte sui redditi, le **associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche**

**per l'esercizio in forma associata di arti e professioni**, (comunemente definite "associazioni professionali"), sono **equiparate alle società semplici**.

Si definisce "**associazione professionale**" un'associazione costituita da più persone che si "**uniscono tra loro in forma associativa** allo scopo di esercitare sia arti o professioni per le quali è richiesta l'iscrizione in albi o ordini professionali, sia attività per le quali non è richiesta alcuna specifica abilitazione o autorizzazione".

Possono unirsi in forma di associazione professionale anche professionisti con diversa specializzazione purché siano operanti nello stesso settore e siano in grado di effettuare la prestazione richiesta autonomamente.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella **Risoluzione 28 maggio 2003, n. 118/E** i redditi prodotti dalle società di professionisti costituiscono redditi di lavoro autonomo.

Ciò a condizione che l'associazione non assuma la forma di società di capitali, di società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Se, infatti, l'associazione si presenta nelle suddette forme, il reddito prodotto assume la qualifica di reddito d'impresa.

L'associazione professionale, come già accennato, è equiparata alla società semplice.

Pertanto:

- a) il reddito è determinato secondo le regole proprie del regime analitico del lavoro autonomo ma in modo complessivo in relazione all'associazione;
- b) il reddito viene poi attribuito ai soci "per trasparenza", ovvero pro quota, indipendentemente dalla percezione, in base alle quote risultanti dall'atto pubblico o scrittura privata autenticata che potrà essere redatto fino alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione;
- c) i compensi percepiti dall'associazione sono soggetti alla ritenuta d'acconto se corrisposti da un sostituto;
- d) le ritenute d'acconto subite dall'associazione vengono attribuite agli associati con lo stesso criterio di ripartizione degli utili;

e) alcuni oneri sostenuti dall'associazione vengono attribuiti ai soci che, pertanto, possono dedurli direttamente dal proprio reddito nella stessa proporzione con cui viene loro attribuito il reddito.

### **8.1) SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI - LA PARTICOLARE ATTIVITA' SVOLTA QUALE ELEMENTO QUALIFICANTE IL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO.**

Una forma di esercizio della professione che assomma in sé la novità della forma e il problema della qualificazione dei proventi della stessa attività è la “società fra professionisti”.

Il D.Lgs. 2 febbraio 2001 n 96, in attuazione della direttiva comunitaria 98/5/CE, ha espressamente introdotto la possibilità di svolgere in forma associata, nella forma delle società di persone, **la professione di avvocato, stabilendo che l'oggetto esclusivo della società debba essere l'esercizio in comune della medesima professione.**

Resta, in assenza di una espressa disposizione tributaria, il problema della qualificazione dei proventi.

Infatti, il principio di attrazione, impone di qualificare come reddito d'impresa ogni attività che venga esercitata nelle forme delle società di persone commerciali (s.n.c. o s.a.s), “ex”art. 6, comma 3, TUIR.

In effetti, la problematica scaturisce dal fatto che alla società tra professionisti si applica, per quanto non espressamente previsto nel citato D.Lgs n. 96/2001, la disciplina delle **società in nome collettivo.**

Si ritiene che il rinvio alle disposizioni che regolano le società in nome collettivo operi ai soli fini civilistici, per determinarne il funzionamento del modello organizzativo e regolarne il regime di responsabilità dei soci, mentre ai fini fiscali assuma rilevanza il contenuto professionale dell'attività svolta.

E' stato, infatti, chiarito che, nelle società tra professionisti, il **carattere professionale della prestazione non viene meno** e quindi il richiamo alle società in nome collettivo non implica la qualificazione commerciale dell'attività svolta da queste.

Il fattore discriminante è dato dal permanere, in ogni caso, **del carattere personale della prestazione fornita dai soggetti appartenenti alla società di professionisti**, in quanto il cliente ha sempre facoltà di scegliere il professionista dal quale ricevere la prestazione.

L'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 118/E/2003), in merito alla qualificazione fiscale dei proventi percepiti dalla società tra professionisti, ha fondato la propria interpretazione proprio “sull' *intuitu personae*” che caratterizza la prestazione dell'avvocato.

Infatti, anche se l'attività di rappresentanza e difesa in giudizio da parte del professionista viene esercitata in forma comune, quest'ultimo conserva la propria indipendenza ed è responsabile personalmente e illimitatamente del proprio operato svolto in esecuzione dell'incarico conferitogli.

Pertanto, il reddito prodotto dalle società tra professionisti costituisce reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, D.P.R. n. 917/1986 rubricato “redditi di lavoro autonomo” (ex art. 49 D.P.R. n. 917/1986 ante Riforma del 2003) in quanto ad essi si applica la disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica.

Inoltre, la qualificazione dei redditi prodotti dalle società tra professionisti come redditi di lavoro autonomo e non come redditi d'impresa risulta essere in linea con la disposizione contenuta nell'art. 2238 c.c. che, anche se implicitamente, non ammette la natura commerciale dell'attività dei professionisti intellettuali e degli artisti, ma afferma che le norme relative alle imprese commerciali si applicano alle prestazioni intellettuali ed artistiche solo qualora queste siano esclusivamente un elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa (ad esempio l'attività di un medico che organizza una casa di cura privata).

## **8.1.2) DISTINZIONE DELLA ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE DALLA COMUNIONE D'USO**

Accanto alle ipotesi classiche di associazioni fra professionisti, vi è la c.d. **“comunione d'uso”**. Tale forma di esercizio della professione si verifica nel caso in cui più professionisti ripartiscono solo le spese e usano i beni in comune.

Il reddito che si determina in capo ai singoli professionisti rimane reddito di lavoro autonomo.

Nella prassi, si possono verificare le seguenti situazioni:

1. stipula dei contratti individualmente.
2. cointestazione dei contratti.

Dal punto di vista fiscale, le predette modalità operative si differenziano per i diversi risvolti in materia di **riaddebito dei costi ai fini IVA**.

Nel primo caso (stipula dei contratti individualmente), i singoli professionisti utilizzano servizi relativi a contratti stipulati individualmente (ad esempio, due professionisti che stipulano, uno il contratto di locazione dei locali e l'altro quello dei servizi telefonici).

Pertanto, il professionista intestatario delle forniture di servizi dovrà poi ripartire tali spese, pro-quota, tra gli altri professionisti. In tal caso, il riaddebito di spese dovrà avvenire attraverso l'emissione di una fattura da assoggettare ad IVA.

Essa costituisce una componente di reddito in capo al professionista che la emetterà (reddito che però risulterà del pari annullato per effetto del preventivo sostenimento del costo da parte di quello stesso professionista, quindi senza svantaggi fiscali a carico dello stesso).

Nel secondo caso (cointestazione dei contratti), i professionisti si intestano tutti i contratti nonché i beni strumentali.

Ogni professionista, pertanto, detrae la propria quota di spesa (e di IVA), senza che ci sia alcuna fatturazione tra i professionisti stessi.

## 9) CRITERIO DI IMPUTAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Il reddito di lavoro autonomo e delle società tra professionisti è tassato secondo il **criterio di cassa**.

In riferimento alle società tra professionisti il reddito è tassato in capo ad ogni singolo socio, nella misura della sua quota di partecipazione agli utili e i compensi corrisposti alle società in oggetto sono assoggettati a ritenuta d'acconto secondo l'art. 25, D.P.R. n. 600/1973.

Per quanto riguarda il principio di cassa, che esclude la rilevanza dei compensi e delle spese maturate nel periodo d'imposta e non incassati e non sostenute, il problema si pone in merito alla data da considerare allorché l'esercente arte o professione riceva il pagamento della prestazione effettuata attraverso mezzi diversi dal denaro (accrediti in conto corrente, assegni bancari o circolari).

L'A. F. ha affermato che si deve considerare la data in cui il beneficiario ha avuto notizia che il corrispettivo è entrato a far parte delle proprie disponibilità finanziarie.

La ritenuta di cui all'art. 25, D.P.R. n. 600/1973 deve essere operata, a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dai soggetti (indicati nell'art. 23, comma 1, D.P.R. 600/1973) che corrispondono compensi, comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente.

Si evidenzia che il reddito di lavoro autonomo è soggetto a ritenuta alla fonte **a titolo di acconto**, ex art 25 D.P.R. 600/73, del **20%**.

La ritenuta è **a titolo di imposta** nella misura del **30%** se il compenso viene corrisposto a soggetto non residente.

**Rilevano solo i compensi professionali**, conseguentemente eventuali contributi percepiti dal lavoratore non costituiranno reddito.

Parallelamente, le spese effettuate con i contributi che non costituiscono reddito non potranno dirsi “sostenute” e, quindi, non incideranno sulla determinazione del reddito.

### **9.1) COMPENSI IN NATURA E MOMENTO DELLA LORO PERCEZIONE**

Per quanto concerne i compensi in natura è necessario fare riferimento al momento della effettiva disponibilità da parte del percepente del bene ceduto o del servizio offerto.

Ne deriva che se il pagamento in natura si concretizza in una prestazione di servizi, il compenso si deve considerare percepito al momento della effettiva utilizzabilità del servizio da parte del creditore.

Se il pagamento in natura consiste nella cessione di un bene, il compenso si deve considerare percepito al momento della effettiva consegna del bene, o, se è bene immobile, al momento della stipula dell'atto.

### **10) GLI OBBLIGHI CONTABILI ALLA LUCE DEL D.L. 223/06**

L'Agenzia delle Entrate, con la **Circolare n. 28 del 4 agosto 2006** "Decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 - Primi chiarimenti", ha chiarito le innovazioni in materia di obblighi dei professionisti, introdotte dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223.

L'articolo 35, comma 12, del decreto citato, introduce modifiche all'articolo 19 D.P.R. 600/1973, riguardante le scritture contabili degli esercenti arti e professioni.

Più precisamente, le nuove regole impongono i seguenti obblighi contabili:

- i contribuenti esercenti arti e professioni devono tenere uno o più conti correnti bancari o postali utilizzati per la gestione dell'attività professionale. Tali conti devono essere utilizzati per compiere prelevamenti per il pagamento delle spese sostenute e per far affluire obbligatoriamente i compensi riscossi

nell'esercizio della funzione professionale (nuovo comma 3 dell'articolo 19 del DPR n. 600 del 1973);

- i compensi devono essere riscossi solo mediante strumenti finanziari tracciabili e non in contanti, fatta eccezione per somme unitarie inferiori a 100,00 euro (nuovo comma 4 dell'articolo 19 del DPR n. 600. del 1973).

In merito al limite dei 100,00 euro, si segnala che, il comma 12-bis, dell'articolo 35 in commento, inserito dal Senato in sede di conversione del provvedimento, prevede che detto limite si applichi solo a partire dal 1° luglio 2008.

Dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto e sino al 30 giugno 2007 il limite al di sotto del quale i compensi possono essere incassati in contanti è fissato in 1000,00 euro.

Per il periodo compreso tra il 1° luglio 2007 e il 30 giugno 2008, infine, il limite è stabilito in 500,00 euro.(circ. n. 28 E del 4 agosto 2006)

FINO AL 30 GIUGNO 2007 :1000,00 EURO

DAL 1 LUGLIO 2007 AL 30 GIUGNO 2008: 500,00 EURO

DAL 1 LUGLIO 2008: 100,00 EURO

Alla luce delle modifiche apportate dalla legge di conversione del decreto, è da ritenere che l'obbligo di riscuotere i compensi in argomento mediante strumenti finanziari "tracciabili", nei limiti appena richiamati, decorra dalla data di entrata in vigore della predetta legge di conversione.

## **10.1) CARATTERISTICHE DEL CONTO CORRENTE**

I conti correnti bancari o postali, da tenere obbligatoriamente sia per il prelievo di somme finalizzate al pagamento delle spese sostenute sia per il versamento dei compensi riscossi, non necessariamente devono essere "dedicati" esclusivamente all'attività professionale, ma possono eventualmente essere utilizzati anche per operazioni non afferenti l'esercizio dell'arte o della professione.

Né la eventuale annotazione nei conti di operazioni riconducibili nella sfera familiare o extra – professionale è di ostacolo alla corretta applicazione della norma di cui all'articolo 32, primo comma, n. 2), del DPR n. 600 del 1973, secondo cui anche i “prelevamenti” dai predetti conti sono presi a base della rettifica come “compensi” qualora il contribuente non dimostri che gli stessi non hanno rilevanza ai fini della determinazione del reddito.

Invero, i contribuenti interessati possono ritenersi sollevati dall'onere di fornire la predetta dimostrazione in relazione a prelievi che, avuto riguardo all'entità del relativo importo ed alle normali esigenze personali o familiari, possono essere ragionevolmente ricondotte nella gestione extra-professionale.

**Gli strumenti finanziari utilizzabili** per la riscossione dei compensi conseguiti nell'esercizio dell'attività professionale sono:

- gli assegni non trasferibili;
- i bonifici;
- le altre modalità di pagamento bancario o postale;
- i sistemi di pagamento elettronico.

Per quanto attiene, invece, **all'ambito soggettivo di applicazione della norma**, si fa presente che i soggetti obbligati a tenere uno o più conti bancari o postali sono quelli di cui al primo comma dell'articolo 19 del DPR n. 600 del 1973, ovvero “*Le persone fisiche che esercitano arti e professioni e le società o associazioni fra artisti e professionisti, di cui alle lettere e) ed f) dell'art. 13...*”.

L'articolo 13 del DPR n. 600 del 1973 fa riferimento alle persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'articolo 53, commi primo e secondo del TUIR, e alle società o associazioni fra artisti e professionisti di cui all'articolo 5, lettera c), del TUIR.

## **Profili fiscali delle somme corrisposte per prestazioni d'opera intellettuale**

riflessi fiscali rilevanti per un'impresa committente che eroga somme per prestazioni di lavoro a contenuto intellettuale - a cura di Carmine Del Pesce

## Profili fiscali delle somme corrisposte per prestazioni d'opera intellettuale

### Definizioni

Il presente documento intende analizzare i riflessi fiscali rilevanti per un'impresa committente che eroga somme per prestazioni di lavoro a contenuto intellettuale. Non rientrano, quindi, nell'oggetto della trattazione le somme erogate per prestazioni di lavoro dipendente e per prestazioni d'opera di tipo "manuale" (es. appalti).

Le prestazioni d'opera intellettuale, in relazione alle caratteristiche e alle modalità di svolgimento dell'attività, possono essere distinte in:

Tipo prestazione	Caratteristiche	Modalità di svolgimento	Natura reddito
Lavoro autonomo professionale	<ul style="list-style-type: none"> <li>• presenza di un'obbligazione a compiere, dietro corrispettivo, un'opera o un servizio;</li> <li>• impiego di lavoro prevalentemente proprio;</li> </ul>	Abituale e professionale	Reddito di lavoro autonomo
Lavoro autonomo occasionale	<ul style="list-style-type: none"> <li>• prevalenza dell'obbligo di fare su quello di dare;</li> <li>• assenza di un vincolo di subordinazione con il committente</li> </ul>	Non abituale e non professionale	Redditi diversi
Collaborazioni coordinate (lavoro a progetto)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• presenza di un progetto o di un programma;</li> <li>• continuità;</li> <li>• coordinamento con l'attività del committente;</li> <li>• inserimento funzionale nell'organizzazione aziendale.</li> </ul>	Irrilevante	Redditi assimilati al reddito di lavoro dipendente
Collaborazioni coordinate di tipo occasionale (mini co.co.co.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• come per il lavoro a progetto</li> <li>• durata complessiva non superiore a 30 giorni nel corso dell'anno solare con lo stesso committente;</li> <li>• compenso percepito dallo stesso committente e nello stesso anno solare non superiore a 5.000 euro</li> </ul>		

Per l'esercizio in forma abituale e professionale di specifiche attività intellettuali è richiesta l'iscrizione nel relativo Ordine professionale (es. commercialisti, avvocati, ingegneri, ecc).

### La previdenza

Il regime previdenziale, differente a seconda della qualificazione del rapporto di lavoro, incide sul rapporto economico con il committente.

QUALIFICAZIONE	Regime previdenziale		
Lavoro autonomo professionale	Albo professionale	Con cassa di previdenza	- Contributo soggettivo - Contributo integrativo
		Senza cassa di previdenza	- Contributo INPS gestione separata - Contributo integrativo
	Senza Albo professionale	Contributo INPS gestione separata	
Lavoro autonomo occasionale	Qualora il reddito annuo derivante da tali attività sia superiore a 5.000 euro vi è l'obbligo di iscrizione alla c.d gestione separata INPS		
Collaborazioni coordinate (lavoro a progetto)	Obbligo di iscrizione alla c.d. gestione separata INPS		

Collaborazioni coordinate di tipo occasionale (mini co.co.co.)	
--	--

### Precisazioni

Cassa di previdenza: il professionista, iscritto all'Albo, che esercita la libera professione, è obbligato ad iscriversi alla Cassa di appartenenza.

No Cassa di previdenza: nei soli casi previsti dai singoli ordinamenti, l'iscrizione alla Cassa è facoltativa se il professionista è iscritto ad altre forme obbligatorie di previdenza (es. avvocato che risulta essere anche dipendente/pensionato).

Contributo soggettivo: contributo che il professionista è obbligato a versare, annualmente, alla Cassa in percentuale sul reddito professionale. Non è previsto alcun addebito, per rivalsa, al cliente/committente.

Contributo integrativo: contributo che gli iscritti agli Albi sono tenuti a versare, annualmente alla Cassa, in misura pari ad una maggiorazione percentuale (attualmente del 2% o del 4%, a seconda di quanto previsto nei singoli ordinamenti) sui corrispettivi rientranti nel volume d'affari ai fini IVA. Tale contributo è ripetibile nei confronti del cliente/committente, è soggetto ad IVA, non è soggetto a ritenuta IRPEF.

Contributo Gestione Separata INPS ex lege n.335/1995: le aliquote di contribuzione per l'anno 2004 sono le seguenti

- per i soggetti iscritti ad altre gestioni pensionistiche obbligatorie o titolari di pensione indiretta o di reversibilità: 10%;
- per i soggetti titolari di pensione diretta: 15%;
- per i soggetti sprovvisti di altra copertura previdenziale: 17,80% fino a 37.883,00 euro, 18,80% sull'eccedenza e comunque fino al tetto massimo di 82.401 euro.

L'onere contributo per l'iscrizione alla c.d. gestione separata INPS è ripartito tra il committente per i 2/3 dell'ammontare ed il lavoratore per 1/3 rimanente.

Contributo integrativo INPS gestione lavoratori autonomi senza Cassa: tale contributo può essere addebitato, nella misura del 4%, al cliente/committente, è soggetto ad IVA e a ritenuta IRPEF.

### La fattura del professionista

La composizione della fattura tipo di un lavoratore autonomo professionista ed il relativo regime fiscale può essere sintetizzata nel modo seguente:

Voce fattura	Contenuto	I.V.A.	Ritenuta IRPEF
Onorario	Corrispettivo da riconoscere al professionista in base all'incarico conferito	SI	SI
Contributo INPS 4%	Importo che il professionista, iscritto alla gestione speciale INPS, ha facoltà di addebitare al committente	SI	SI
Contributo integrativo	Importo che il professionista, se iscritto al relativo albo, è tenuto ad addebitare al committente	SI	NO
Spese anticipate escluse	Rimborso a piè di lista spettante al professionista che ha anticipato, in nome e per conto del committente, spese legate all'incarico, purché documentate	NO	NO
Spese imponibili	Rimborso, anche a forfait, di spese per le quali non ricorrono i requisiti per essere considerate escluse	SI	SI

### Precisazioni

Le spese sostenute in relazione all'esecuzione dell'incarico conferito al professionista possono essere:

- oneri e spese accessorie all'attività svolta, che in base all'art. 13 del DPR 633/72 sono imponibili ai fini IVA e soggette alla ritenuta IRPEF;

- rimborsi delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purchè documentate, che in base all'art. 15 del DPR 633/72 sono escluse dalla base imponibile IVA ma soggette alla ritenuta IRPEF.

Le spese non imponibili IVA ai sensi dell'art. 15 del DPR 633/72 devono essere:

- rimborsi di anticipazioni consistenti in una mera partita finanziaria di giro; in questo caso non ricorre l'obbligo di fatturazione da parte del professionista, essendo sufficiente l'emissione di una nota di addebito fuori campo IVA; l'inserimento nella fattura è funzionale rispetto alla necessità di ottenerne il rimborso;
- spese sostenute in nome e per conto del mandante/cliente in virtù di un mandato con rappresentanza che può essere concluso anche in forma non scritta ma verbale;
- spese idoneamente documentate con fattura, ricevuta o altro documento intestati al committente che provvede a registrarli nella propria contabilità.

Esempio di fattura di un professionista iscritto all'Albo, con/senza Cassa di Previdenza

Fattura professionista iscritto all'Albo professionale <u>con</u> Cassa di Previdenza		Fattura professionista iscritto all'Albo professionale <u>senza</u> Cassa di Previdenza	
Onorario	1.500,00	1.500,00	Onorario
Viaggio a/r Roma (a forfait)	300,00	300,00	Viaggio a/r Roma (a forfait)
Totale compensi	1.800,00	1.800,00	Totale compensi
Contributo integrativo CPA 2%	36,00	72,00	Rivalsa contributo INPS 4%
Imponibile IVA	1.836,00	37,44	Contributo integrativo CPA 2%
IVA 20%	367,20	1.909,44	Imponibile IVA
Spese escluse art. 15 DPR 633/72	150,00	381,89	IVA 20%
TOTALE	2.353,20	150,00	Spese escluse art. 15 DPR 633/72
Ritenuta IRPEF 20% su 1.800,00	360,00	2.441,33	TOTALE
NETTO A PAGARE	1.993,20	374,40	Ritenuta IRPEF 20% su 1.872,00
		2.066,93	NETTO A PAGARE

I lavoratori autonomi occasionali ed i collaboratori di tipo occasionali o a progetto non emettono fattura ma una ricevuta esclusa da IVA con la quale certificano il compenso ricevuto che tuttavia va assoggettato a ritenuta IRPEF.

#### Principali adempimenti del committente

I principali adempimenti a carico del committente differiscono a seconda della qualificazione giuridica del rapporto con il percettore delle somme.

Tipologia prestazione	Adempimenti del committente
Lavoro autonomo professionale	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applicare la ritenuta IRPEF1[1];</li> <li>• Versare la ritenuta entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso;</li> <li>• Consegnare al percipiente la certificazione dei compensi corrisposti entro marzo dell'anno successivo.</li> </ul>
Lavoro autonomo occasionale	<p>Solo se sono superati i limiti suindicati</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Calcolare i contributi INPS (sulla parte eccedente i 5.000 euro);</li> <li>• Trattenerne i contributi a carico del lavoratore (1/3) e quelli a proprio carico (2/3);</li> <li>• Applicare la ritenuta IRPEF;</li> <li>• Versare i contributi e la ritenuta entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso;</li> <li>• Presentare all'INPS la denuncia nominativa (mod. GLA);</li> <li>• Consegnare al percipiente la certificazione dei compensi corrisposti entro</li> </ul>

	marzo dell'anno successivo; • Presentare il mod. 770.
Collaborazioni coordinate (lavoro a progetto)	• Calcolare i contributi INPS; • Trattenere i contributi a carico del lavoratore (1/3) e quelli a proprio carico (2/3); • Applicare la ritenuta IRPEF;
Collaborazioni coordinate di tipo occasionale (mini co.co.co.)	• Versare i contributi e la ritenuta entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso; • Consegnare al percipiente il mod. CUD entro marzo dell'anno successivo; • Presentare all'INPS la denuncia nominativa (mod. GLA); • Presentare il mod. 770.

---



---

## Le collaborazioni nella Pubblica Amministrazione alla luce del D.L. 4/2006

---



---

a cura Dott. Matteo Esposito

---



---

### 1. Il nuovo assetto normativo

L'art. 13 del decreto legge 4/2006 (Misure urgenti in materia di organizzazione e funzionamento della pubblica amministrazione) si pone l'obiettivo di ridurre la spesa per consulenze nella pubblica amministrazione, che negli ultimi anni hanno rappresentato una fetta consistente dei bilanci pubblici.

La norma in esame, costituendo disposizione legislativa di principio cui debbono attenersi i destinatari, ridefinisce (per l'ennesima volta) l'ambito soggettivo entro cui le PP.AA. possono conferire incarichi a soggetti estranei alla propria struttura organizzativa.

Infatti, le amministrazioni pubbliche, per esigenze cui non possono fare fronte con personale in servizio, possono conferire incarichi individuali ad esperti di provata competenza, tramite:

- ∅ contratti di lavoro autonomo professionale;
- ∅ contratti di lavoro autonomo occasionale;
- ∅ contratti di collaborazione coordinata e continuativa.

Gli incarichi individuali devono contenere i seguenti presupposti:

- a) l'oggetto della prestazione deve corrispondere alle competenze attribuite dall'ordinamento all'amministrazione conferente e corrispondere ad obiettivi e progetti specifici e determinati;
- b) l'amministrazione deve avere preliminarmente accertato l'impossibilita' oggettiva di utilizzare le risorse umane disponibili al suo interno;
- c) l'esigenza deve essere di natura temporanea e richiedere prestazioni altamente qualificate;
- d) devono essere preventivamente determinati durata, luogo, oggetto e compenso della collaborazione.

Tutti questi elementi devono sussistere contemporaneamente nel momento di

attribuzione dell'incarico, nel senso che l'assenza di una sola delle riferite condizioni comporta l'illeicità dello stesso incarico, con conseguente ipotesi di responsabilità del dirigente interessato, per danno erariale verso l'ente (Cfr. Sezioni Riunite Corte dei Conti, n. 27 del 12 giugno 1998).

Sulla materia è intervenuta a più riprese il giudice contabile, preoccupato che l'affidamento di incarichi a terzi si potesse tradurre "in forme atipiche di assunzione" (così la deliberazione n. 33 del 22 luglio 1994 della Corte dei Conti). Infatti, la Corte dei Conti, con una serie di pronunce, ha ripetutamente affermato i principi e le condizioni affinché possano essere affidati incarichi esterni da parte delle pubbliche amministrazioni, e cioè:

- la rispondenza dell'incarico agli obiettivi dell'amministrazione conferente;
- l'impossibilità per l'amministrazione conferente di procurarsi all'interno della propria struttura organizzativa le figure professionali idonee allo svolgimento delle prestazioni oggetto dell'incarico, da accertare per mezzo di una reale ricognizione;
- la specifica indicazione delle modalità e dei criteri di svolgimento dell'incarico;
  - la temporaneità dell'incarico;
- la proporzione tra i compensi erogati all'incaricato e le utilità conseguite dall'amministrazione conferente.

## 2. Analisi dell'art. 13 DL 4/2006

### 2.1. Le tipologie contrattuali degli incarichi esterni

L'art. 13 DL 4/2006 disciplina congiuntamente le tipologie contrattuali cui si può far ricorso per conferire incarichi. Si tratta di:

- Ø Contratti di lavoro autonomo professionale;
- Ø Contratti di lavoro autonomo occasionale;
- Ø Contratti di collaborazione coordinata e continuativa.

La possibilità di ricorrere a siffatti rapporti è ammessa solo per prestazioni di elevata professionalità. Tali professionalità, e in questo senso si era già espresso anche il Consiglio di Stato (sezione V, sentenza n. 5144 del 15/9/2003), non devono essere presenti in organico e non devono essere utilizzate per far fronte ai compiti ordinari e istituzionali. In sostanza gli incarichi devono essere conferiti ad "esperti di provata esperienza".

In questo senso, almeno per le co.co.co., viene meno il principio, sancito dalla Corte dei Conti nel 2005 (Corte dei Conti, Sezioni Riunite, delibera 15 febbraio 2005), secondo il quale per le collaborazioni, essendo rivolte a sopperire a deficit più quantitativi che qualitativi, non era necessaria l'alta specializzazione.

## 2.2 I presupposti di legittimità: a) l'oggetto della prestazione

Il legislatore pone grande attenzione all'oggetto della prestazione, che deve riguardare esclusivamente "progetti specifici e determinati", nell'ambito delle competenze e delle attività attribuite dall'ordinamento all'amministrazione conferente. Questa previsione, sul piano pratico, comporta l'applicazione anche alle PP.AA. delle prescrizioni contenute nella legge Biagi.

## 2.3 b) impossibilità oggettiva di utilizzare le risorse umane

Le PP.AA. devono provvedere con il proprio personale al perseguimento dei propri compiti istituzionali, al fine di assicurare il buon andamento e l'imparzialità dell'azione amministrativa.

L'affidamento degli incarichi da parte dell'amministrazione deve avvenire solo qualora la stessa non sia in grado di far fronte a quell'esigenza con le risorse professionali presenti in quel momento al suo interno.

La norma focalizza quale principale presupposto per l'affidamento ad un soggetto esterno di un incarico l'impossibilità oggettiva di utilizzare le risorse umane disponibili all'interno dell'ente, in grado di assicurare i medesimi servizi.

La rilevazione preliminare della capacità o meno delle risorse umane in forza all'Amministrazione, di effettuare le particolari prestazioni professionali può essere realizzata utilizzando:

- a) i profili professionali dichiarati nella dotazione organica;
- b) i piani annuali di formazione;
- c) ricerca interna alla struttura organizzativa.

## 2.4 c) prestazione temporanea e altamente qualificata

Altro elemento legittimante del conferimento di incarico sono la temporaneità della prestazione e l'elevata qualificazione della stessa.

In particolare, l'elevata qualificazione della prestazione esclude che possano essere conferiti incarichi, ad esempio, per inservienti di mense, per autisti di trasporto alunni portatori di handicap o per qualsiasi altra esigenza a basso contenuto specialistico.

## 2.5 d) durata, luogo, oggetto e compenso

Infine, devono essere preventivamente determinati durata, luogo, oggetto e compenso della collaborazione.

La durata deve essere limitata e generalmente non prorogabile.

Il luogo può essere la sede stessa dell'Amministrazione o altro luogo da stabilire nel disciplinare di incarico.

L'oggetto della prestazione deve riguardare un progetto specifico e determinato.

Il compenso deve essere quantificato in proporzione all'utilità che ne deriva per l'amministrazione.

### 3. Il regolamento sulle collaborazioni

L'art. 13 del DL 4/2006 prevede che, con appositi regolamenti, le amministrazioni definiscono procedure comparative per il conferimento degli incarichi di collaborazione.

I regolamenti vanno poi trasmessi alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della funzione pubblica.

La predisposizione del regolamento sulle collaborazioni, più che un obbligo, appare come un'opportunità che gli enti possono sfruttare, ossia disciplinare il conferimento di incarichi a soggetti estranei, anche definendo le più idonee procedure di selezione e i criteri di scelta dei collaboratori.

La competenza a deliberare il regolamento, per ciò che riguarda gli enti locali, è della Giunta (comunale o provinciale), dal momento che il regolamento in questione è parte del sistema regolamentare relativo all'ordinamento degli uffici e dei servizi. Infatti, ai sensi dell'art. 48, comma 3, TUEL 267/2000, è di competenza della giunta l'adozione dei regolamenti sull'ordinamento degli uffici e dei servizi, nel rispetto dei criteri generali stabiliti dal consiglio.

Appendice: modello di regolamento di un ente locale (contenuto minimale)

#### ART. 1

L'Amministrazione (comunale o provinciale), per esigenze cui non può far fronte con personale in servizio, può conferire incarichi individuali ad esperti di provata esperienza, per mezzo di:

- Ø contratti di lavoro autonomo professionale;
- Ø contratti di lavoro autonomo occasionale;
- Ø contratti di collaborazione coordinata e continuativa.

#### ART. 2

Gli incarichi individuali vengono conferiti direttamente dai Direttori di Settore dell'Amministrazione.

#### ART. 3

Gli incarichi vengono conferiti in presenza dei seguenti presupposti:

a) l'oggetto della prestazione deve corrispondere alle competenze attribuite dall'ordinamento a questa Amministrazione e corrispondere ad obiettivi e progetti

specifici e determinati;

- b) deve essere accertata preliminarmente l'impossibilità oggettiva di utilizzare risorse umane disponibili all'interno dell'Amministrazione;
- c) l'esigenza deve essere temporanea e richiedere prestazioni altamente qualificate;
- d) devono essere predeterminati la durata, il luogo, l'oggetto e il compenso della collaborazione.

#### ART. 4

Il/la Comune/Provincia individua annualmente, in sede di determinazione del fabbisogno di personale e nel Piano Esecutivo di Gestione, progetti specifici e le attività che, per loro natura, necessitano di elevate competenze e professionalità, cui ricollegare i contratti di cui all'art. 1.

#### Art. 5

Il/la Comune/Provincia individua i collaboratori cui conferire gli incarichi di cui all'art. 1, attraverso procedure di selezione con comparazione dei curricula professionali e successivo colloquio.

#### Art. 6

Il/la Comune/Provincia emette un bando che stabilisce i criteri di valutazione e i termini temporali entro cui presentare le domande di partecipazione, corredate da curriculum vitae.

#### Art. 7

Le domande, con i relativi curricula pervenuti, sono esaminate da una Commissione tecnica, composta dal Direttore Generale, dal Direttore del Personale e dal Direttore del Settore interessato al conferimento dell'incarico.

La Commissione elabora per ciascun curriculum un giudizio sintetico, attribuendo un punteggio numerico di valore, da 1 a 10 (1, valore più basso, 10, valore più alto).

Sulla base dei punteggi riportati da ciascun candidato, la Commissione predispone una graduatoria provvisoria.

Sono ammessi al colloquio i candidati che abbiano riportato un punteggio di almeno 5.

Al termine del colloquio, la Commissione predispone la graduatoria finale di merito.

La graduatoria può essere utilizzata anche per il conferimento di incarichi simili, fino ad esaurimento.

#### Art. 8

I rapporti di collaborazione di cui all'art. 1 sono formalizzati con apposito disciplinare di incarico, approvato con apposita determinazione dirigenziale del Direttore di Settore.

I contratti sono stipulati in forma scritta, e devono contenere i seguenti elementi:

- Ø durata della collaborazione;
- Ø luogo in cui viene svolta la collaborazione;
- Ø oggetto della prestazione;
- Ø compenso della collaborazione.

Il pagamento del compenso avviene, di regola, mensilmente, salvo quanto diversamente pattuito nel disciplinare di incarico.

Al termine della prestazione, il collaboratore è tenuto a presentare al Direttore del Settore una relazione finale sul lavoro svolto.

---

### **SPESE PER PRESTAZIONI ALBERGHIERE E SOMMINISTRAZIONE DI ALIMENTI E BEVANDE**

Il comma 5 dell'art. 54 TUIR si occupa della deducibilità di altre spese, e, in particolare, alle spese relative a:

- a) prestazioni alberghiere;
- b) somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi.

Dette spese sono deducibili per un importo complessivamente non superiore al **2%** dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Va ricordato che, con decorrenza dal 4 luglio 2006, in base alle modifiche introdotte dall'articolo 36, comma 29 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, **le predette spese sono integralmente deducibili se:**

- a) sostenute dal committente per conto del professionista;
- b) da questi addebitate nella fattura.

In base a quanto specificato dalla Circolare della Agenzia delle Entrate 28/E/2006, dal punto di vista degli adempimenti:

- a) il committente riceverà da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha usufruito del servizio;
- b) il committente comunicherà al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e invierà allo stesso copia della relativa documentazione fiscale. In questo momento il costo non è deducibile per l'impresa committente;
- c) il professionista emetterà la parcella, comprensiva dei compensi e delle spese pagate al committente, e considererà il costo integralmente deducibile, qualora siano state rispettate le predette condizioni;
- d) l'impresa committente, ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.

## **La regolamentazione delle procedure per il conferimento dei contratti di collaborazione alla luce del D.L. 223/2006**

La disposizione normativa ripropone e circoscrive l'ambito soggettivo entro cui le PP.AA. possono conferire incarichi a soggetti estranei alla propria struttura organizzativa (a cura Dott. Matteo Esposito)

L'art. 32 del decreto legge 223/2006 riprende quanto era stato già previsto dall'art. 13 del D.L. 4/2006, che non ha trovato la successiva conversione in legge.

La disposizione normativa in esame ripropone e circoscrive l'ambito soggettivo entro cui le PP.AA. possono conferire incarichi a soggetti estranei alla propria struttura organizzativa.

Infatti, le amministrazioni pubbliche, per esigenze cui non possono fare fronte con personale in servizio, possono conferire incarichi individuali ad esperti di provata competenza, sottoforma di:  
contratti di lavoro autonomo professionale;  
contratti di lavoro autonomo occasionale;

contratti di collaborazione coordinata e continuativa.

La possibilità di ricorrere a siffatti rapporti è ammessa, dunque, solo per prestazioni di elevata professionalità. Tali professionalità, e in questo senso si era già espresso anche il Consiglio di Stato (sezione V, sentenza n. 5144 del 15/9/2003), non devono essere presenti in organico e non devono essere utilizzate per far fronte ai compiti ordinari e istituzionali. In sostanza, così come stabilisce il disposto normativo, gli incarichi devono essere conferiti ad *esperti di provata esperienza*.

Quanto ai presupposti giuridico-formali, la norma individua i seguenti elementi:

- a) l'oggetto della prestazione deve corrispondere alle competenze attribuite dall'ordinamento all'amministrazione conferente e corrispondere ad obiettivi e progetti specifici e determinati;
- b) l'amministrazione deve avere preliminarmente accertato l'impossibilità oggettiva di utilizzare le risorse umane disponibili al suo interno;
- c) la prestazione deve essere di natura temporanea e altamente qualificata;
- d) devono essere preventivamente determinati durata, luogo, oggetto e compenso della collaborazione.

Queste disposizioni normative riprendono le indicazioni fornite dalla costante giurisprudenza della Corte dei Conti, anche se con la delibera del 15 febbraio 2005 delle Sezioni Riunite della stessa era stato ridimensionato il presupposto dell'alta specializzazione per il conferimento di incarichi di collaborazione coordinata e continuativa.

Si ritiene che gli elementi sopraindicati debbano sussistere contemporaneamente nel momento di attribuzione dell'incarico, e dunque, anche l'assenza di una sola condizione comporta l'illeicità dello stesso incarico, con conseguente ipotesi di responsabilità del dirigente interessato, per danno erariale verso l'ente (*Cfr. Sezioni Riunite Corte dei Conti, n. 27 del 12 giugno 1998*).

Nello specifico, l'affidamento degli incarichi da parte dell'ente può aver luogo solo nel caso in cui lo stesso ente non sia in grado di far fronte a quell'esigenza con le risorse professionali presenti in quel momento al suo interno. Questa circostanza deve risultare da apposita rilevazione interna alla struttura organizzativa, attraverso, ad esempio, un'analisi dei profili professionali esplicitati nella dotazione organica.

Altro elemento legittimante del conferimento di incarico sono la temporaneità della prestazione e l'elevata qualificazione della stessa, con ciò volendo escludere l'affidamento di incarichi a basso contenuto specialistico: si pensi, ad esempio, ai cuochi delle mense, agli autisti di pullman per trasporto alunni portatori di handicap o ai custodi delle scuole civiche.

Da un punto di vista procedurale, il nuovo comma 6-bis dell'art. 7 del D.lgs. 165/2001, così come riformato dall'art. 32 D.L. 233/2006, impone alle amministrazioni di disciplinare e rendere pubbliche, in base ai propri ordinamenti giuridici, apposite procedure comparative per il conferimento degli incarichi di collaborazione e che i regolamenti contenenti i criteri per il conferimento di collaborazioni esterne ad alto contenuto di professionalità, previsti dall'art. 110, comma 6 del d.lgs. n. 267/2000, si adeguano ai principi in

precedenza indicati.

La predisposizione di un regolamento sulle collaborazioni, più che un obbligo, appare come un'opportunità che gli enti possono sfruttare, definendo le più idonee procedure di selezione e i criteri di scelta dei propri collaboratori. Infine, l'art. 34, comma 2, D.L. 233/2006 stabilisce nuovi criteri di pubblicità degli incarichi di consulenza, prevedendo che le amministrazioni rendano noti, mediante inserimento nelle proprie banche dati accessibili al pubblico per via telematica, gli elenchi dei propri consulenti indicando l'oggetto, la durata e il compenso dell'incarico.

Modello di regolamento di un ente locale (elementi minimi)

ART. 1

Il Comune/Provincia di XXXXXXXXXXXX per esigenze cui non può far fronte con personale in servizio, può conferire incarichi individuali ad esperti di provata esperienza, attraverso:

contratti di lavoro autonomo professionale;  
contratti di lavoro autonomo occasionale;  
contratti di collaborazione coordinata e continuativa.

ART. 2

Gli incarichi individuali vengono conferiti direttamente dai Direttori di Settore dell'Amministrazione.

ART. 3

Gli incarichi vengono conferiti in presenza dei seguenti presupposti:

- a) l'oggetto della prestazione deve corrispondere alle competenze attribuite dall'ordinamento a questa Amministrazione e corrispondere ad obiettivi e progetti specifici e determinati;
- b) deve essere accertata preliminarmente l'impossibilità oggettiva di utilizzare risorse umane disponibili all'interno dell'Amministrazione;
- c) l'esigenza deve essere temporanea e richiedere prestazioni altamente qualificate;
- d) devono essere predeterminati la durata, il luogo, l'oggetto e il compenso della collaborazione.

ART. 4

Il/la Comune/Provincia individua annualmente, in sede di determinazione del fabbisogno di personale e nel Piano Esecutivo di Gestione, progetti specifici e le attività che, per loro natura, necessitano di elevate competenze e professionalità, cui ricollegare i contratti di cui all'art. 1.

Art. 5

Il/la Comune/Provincia individua i collaboratori cui conferire gli incarichi di cui all'art. 1, attraverso procedure di selezione con comparazione dei curricula professionali e successivo colloquio.

Art. 6

Il/la Comune/Provincia emette un bando che stabilisce i criteri di valutazione e i termini temporali entro cui presentare le domande di partecipazione, corredate da curriculum vitae.

#### Art. 7

Le domande, con i relativi curricula pervenuti, sono esaminate da una Commissione tecnica, composta dal Direttore Generale, dal Direttore del Personale e dal Direttore del Settore interessato al conferimento dell'incarico. La Commissione elabora per ciascun curriculum un giudizio sintetico, attribuendo un punteggio numerico di valore, da 1 a 10 (1, valore più basso, 10, valore più alto).

Sulla base dei punteggi riportati da ciascun candidato, la Commissione predispone una graduatoria provvisoria.

Sono ammessi al colloquio i candidati che abbiano riportato un punteggio di almeno 5.

Al termine del colloquio, la Commissione predispone la graduatoria finale di merito.

La graduatoria può essere utilizzata anche per il conferimento di incarichi simili, fino ad esaurimento.

#### Art. 8

I rapporti di collaborazione di cui all'art. 1 sono formalizzati con apposito disciplinare di incarico, approvato con apposita determinazione dirigenziale del Direttore di Settore.

I contratti sono stipulati in forma scritta, e devono contenere i seguenti elementi: durata della collaborazione;

luogo in cui viene svolta la collaborazione;

oggetto della prestazione;

compenso della collaborazione.

Il pagamento del compenso avviene, di regola, mensilmente, salvo quanto diversamente pattuito nel disciplinare di incarico.

Al termine della prestazione, il collaboratore è tenuto a presentare al Direttore del Settore una relazione finale sul lavoro svolto.

Parte tabellare della fattura emessa da professionista

Descrizione Importo

Onorario professionale 3.000,00

Rimborso spese albergo e ristorante 800,00

Totale 3.800,00

C.N.P. 4% 152,00

Imponibile I.V.A. 3.952,00

I.V.A. 20% 790,40

Totale Fattura 4.742,40

- Spese anticipate per albergo e ristorante 800,00

- ritenuta d'acconto 760,00

Totale netto a pagare 3.182,40

### **Lavoro autonomo - Rimborso delle spese per prestazioni alberghiere e per vitto - Rilevanza del plafond del 2%**

Le spese sostenute dal professionista (lavoratore autonomo con partita IVA) per conto

del committente chieste a rimborso a quest'ultimo

**IRPEF - Prestazioni di lavoro autonomo – Rimborso delle spese – Rimedio al cosiddetto "splafonamento" del 2%.**

Le spese sostenute dal professionista (lavoratore autonomo con partita IVA) per conto del committente e chieste a rimborso a quest'ultimo - devono essere assoggettate alla ritenuta di acconto prevista dall'art.25 del DPR 600/72 (Cfr. la Risoluzione del ministero delle Finanze n.III-5-225 dell'11 agosto 1994, la decisione della Commissione tributaria centrale, Sez.XXVII, decisione n.785 del 27 gennaio 1994).

I rimborsi delle spese dei professionisti devono dunque essere considerati a tutti gli effetti come compensi e deve pertanto essere operata la ritenuta di acconto del 20% all'atto del pagamento dei relativi importi.

I documenti comprovati il sostenimento della spesa devono essere intestati al professionista il quale annoterà gli stessi nella propria contabilità, al fine di dedurre i relativi oneri dal reddito prodotto.

Resta inteso che è diritto del committente che eroga i rimborsi verificarne la correttezza degli ammontari richiedendo la copia fotostatica dei documenti attestanti la spesa sostenuta.

La cennata condotta è stata talvolta oggetto di contestazione da parte di taluni professionisti perché, sebbene i rimborsi concorrano pienamente alla formazione del reddito imponibile IRPEF, la deduzione di alcune tipologie di costi (spese alberghiere e di somministrazione pasti e bevande) è consentita non misura piena, ma per un importo complessivamente non superiore al 2% del reddito imponibile dell'anno (Cfr. l'art.54, comma 5, del DPR 917/86 nella formulazione introdotta dalla legge 344/2003).

Può dunque accadere che il rimborso delle spese da parte del committente genera un reddito imponibile al quale non corrisponde un ammontare equivalente di oneri deducibili e il professionista deve corrispondere delle imposte su di un reddito netto non conseguito.

A questo si ritiene che le spese analiticamente addebitate ai clienti debbano essere escluse dal computo del plafond del 2%, in quanto è da ritenersi che detto limite percentuale vale solamente per quelle spese che il professionista deduce perché le ha sostenute nella propria economia professionale e sono rimaste a proprio carico.

In effetti, tale conclusione è conforme con il divieto di doppia imposizione di cui all'art.163 del DPR 917/6, allorquando in presenza dello stesso presupposto di fatto (sostenimento, da parte del professionista, della spesa per conto del committente), viene ripetuto il prelievo fiscale (una prima volta come costo indeducibile e una seconda come provento imponibile).

D'altra parte, analogo principio è previsto per la deduzione delle spese relative agli autoveicoli.

Ad esempio, per i mezzi concessi per l'uso personale dell'amministratore, i costi e le spese possono essere integralmente dedotti per la parte del loro ammontare non eccedente il compenso in natura dell'amministratore (Cfr. la Circolare del ministero delle Finanze n. 48/E/1998/17104 del 10 febbraio 1998).

# **IL CONTRIBUTO PREVIDENZIALE I.N.P.S. DEL 10-14% IL MODELLO GLA E TUTTE LE POSSIBILI APPLICAZIONI DEL CONTRIBUTO**

**ATTENZIONE AGGIORNAMENTO: IL CONTRIBUTO PASSA AL 10% E 14% A  
DECORRERE DAL 1° GENNAIO 2002  
QUINDI DOVE TROVI SCRITTO 13% LEGGI 14%**

Nella pratica professionale capita sempre più spesso di imbattersi nella difficoltà di applicazione del contributo INPS.

Ricordiamo che il contributo è stato istituito dalla Legge 8 agosto 1995, n. 335, articolo 2, commi 26 e segg. (legge conosciuta anche come "riforma Dini"); la decorrenza era stata inizialmente fissata nel 1° gennaio 1996 ma successivamente differita all'1/4/1996 ed al 30/6/1996 rispettivamente per coloro che non erano iscritti a forme pensionistiche e per coloro che risultavano già pensionati o iscritti a forme pensionistiche obbligatorie (D.L. 28/3/1996 n. 166, art. 4).

---

I soggetti che erogano compensi assoggettati al contributo in parola devono comunicare i dati all'INPS; recentemente l'Istituto ha predisposto un nuovo modello per la denuncia (obbligatoria) dei compensi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi ed ai venditori porta a porta, denominato GLA in luogo del precedente modello di denuncia trimestrale denominato GLA/D: si tratta di un'unica denuncia annuale che riassume le precedenti quattro denunce trimestrali. Fermo restando per il primo trimestre 2000 la cadenza trimestrale del modello GLA/D, a partire dal secondo trimestre 2000, è stata modificata la periodicità della presentazione sostituendo gli obblighi trimestrali con un'unica denuncia annuale, che per l'anno 2000 dovrà comprendere i residui tre trimestri scoperti.

Il nuovo modello GLA è predisposto per la lettura ottica e deve essere presentato entro il 31 marzo dell'anno successivo. Se ci si avvale della presentazione tramite supporto magnetico la scadenza è posticipata al 30 aprile.

Il modello GLA si compone di due parti:

- il foglio GLA/R, contenente i dati identificativi del committente ed il riepilogo dei versamenti effettuati dallo stesso durante l'intero anno, nonché il numero totale dei fogli GLA/C allegati.
- il foglio GLA/C, contenente i dati relativi al collaboratore ed i contributi dovuti per lo stesso, in riferimento ai mesi in cui è avvenuto il pagamento dei compensi. per ogni collaboratore deve essere compilato un foglio GLA/C.

Il prospetto che segue - gentilmente concessoci dalla Teamsystem SpA - analizza tutti i possibili casi di applicazione del contributo: per i professionisti (casi da 1 a 12); per i collaboratori coordinati e continuativi e per i dipendenti che in qualche modo percepiscono altri compensi.

Riteniamo che sia uno strumento molto utile sia per le aziende committenti che per gli stessi soggetti che devono applicare il contributo

**COSA FARE QUANDO**

# NON SI RICEVE LA FATTURA DAL FORNITORE O LA SI RICEVE ERRATA

## Premessa

Nella pratica commerciale, non è raro che capiti di dover attendere per tanto tempo una fattura, o che si riceva una fattura con indicazioni errate.

È noto che in tema di determinazione del reddito, così come di determinazione del debito Iva periodico, non si può prescindere dall'aspetto documentale dell'operazione, per legittimare la deduzione del costo o la detrazione dell'Iva pagata al fornitore. Ma, a prescindere da tali considerazioni di convenienza economica, giova qui ricordare che il cessionario, ossia il destinatario della fattura, non può ritenersi immune da colpe di fronte alla legge, nonostante abbia magari invitato il fornitore ad inviare la fattura o a correggerla; in tali casi, infatti, la normativa sull'Iva gli impone degli obblighi precisi, che se non assolti lo espongono a sanzioni.

*In questo scritto ci si propone di illustrare proprio tali norme.*

## La procedura in caso di mancato ricevimento di fattura o in caso di fattura irregolare

A norma dell'articolo 6, commi 8 e 9 del D.Lgs. n. 471/97, l'imprenditore o il professionista che, nell'esercizio della propria attività, non dovesse ricevere la fattura dal proprio fornitore entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, o che riceva una fattura irregolare:

- ▪ se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, deve, entro il trentesimo giorno successivo, pagare l'imposta relativa all'operazione e presentare all'Ufficio competente un'autofattura in duplice esemplare. Avvenuta la regolarizzazione, un esemplare del documento, con l'attestazione della regolarizzazione e del pagamento, viene restituito dall'Ufficio al contribuente che deve registrarlo nel registro degli acquisti;
- ▪ se ha ricevuto una fattura irregolare, entro il trentesimo giorno successivo a quello di registrazione della stessa deve presentare all'Ufficio competente un'autofattura integrativa in duplice esemplare previo versamento della maggiore imposta dovuta. Un esemplare dell'autofattura, con l'attestazione di avvenuto pagamento o di intervenuta regolarizzazione, è restituita dall'Ufficio competente

all'interessato che provvederà entro il mese di emissione ad annotarlo sul registro degli acquisti.

### Aspetti pratici della norma

Posto che il momento dal quale decorre il tempo utile alla regolarizzazione di una fattura non pervenuta è dato dalla **effettuazione dell'operazione**, occorre ricordare che essa avviene:

- - al momento della stipula dell'atto, per la cessione di beni immobili;
- - al momento della consegna o spedizione, per i beni mobili;
- - al momento del pagamento del corrispettivo, per le prestazioni di servizi.

In riferimento ai **soggetti passivi** dell'obbligo in questione, è appena il caso di rilevare che tale disciplina si applica solo alle imprese e ai lavoratori autonomi, con esclusione quindi delle altre categorie di operatori economici, primi tra tutti i privati, nonché delle stesse imprese o dei lavoratori autonomi, allorquando acquistino qualcosa in veste di privati, e non nell'esercizio dell'attività (cfr. in questo senso, Cassazione n. 9669/02).

Inoltre, la giurisprudenza ha risolto nella maniera più favorevole al contribuente (e più razionale) il problema se la procedura debba essere attuata anche nell'ipotesi in cui la fattura sia stata emessa, ma non sia pervenuta al cliente.

In riferimento poi alla definizione di **fatturazione irregolare**, da cui scaturisce l'obbligo di attivazione della procedura da parte del cliente, è da rilevare poi che la Cassazione, con orientamento ormai costante, ritiene che l'obbligo di regolarizzazione della fattura possa ritenersi esistente nei casi in cui l'emittente compia degli errori relativi all'identificazione del contratto sottostante, o ai dati di fatto rilevanti, e non anche nei casi di qualificazione/valutazione dell'operazione come esente piuttosto che come imponibile. In altre parole, il cessionario non può avere anche l'obbligo di entrare nel merito delle valutazioni operate dal cedente in ordine alla assoggettabilità o meno del corrispettivo al tributo (cfr. Cassazione nn. 5805/01, 5868/01, 8656/01, 4284/01, 11313/00).

Per le **modalità di versamento**, l'imposta di cui si è detto dovrà essere versata mediante F24, con il codice tributo 9399.

### Le sanzioni

Nel caso in cui invece l'imprenditore o il professionista lasci trascorrere infruttuosamente il suddetto lasso di tempo, egli sarà passibile, in caso di verifica, della sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, con un minimo di € 258.

Si badi che la somma che potrà essere richiesta al cliente inerte sarà solo quella a titolo di sanzione, e non anche a titolo di imposta.

Per completezza di analisi, occorre ricordare che resta ferma l'utilizzabilità del c.d. "ravvedimento operoso", mediante il quale l'impresa o il professionista potrà sanare la propria posizione anche dopo il decorso del suddetto periodo di tempo, ma comunque entro un anno dall'omissione, mediante il versamento dell'imposta maggiorata dagli interessi legali e del 20% della sanzione (o del 12,50%, se il ravvedimento è operato entro trenta giorni). Ciò naturalmente sarà possibile solo nel caso in cui la violazione non sia stata già contestata e non siano iniziate ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

### Il successivo ricevimento della fattura

Potrebbe poi succedere che, dopo che il cessionario abbia regolarizzato l'inadempienza del cedente, giunga la fattura del fornitore. In questo caso, si ritiene che il cliente abbia diritto a detrarre l'Iva addebitata in fattura (così Cassazione n. 10646/01); e ciò anche se non ha proceduto alla regolarizzazione (così Cassazione n. 12878/01, n. 8656/01), fermo restando che in questo caso, risulta comunque esposto alla sanzione in caso di verifica.

### **Il caso: Studi Professionali Associati = il rapporto dell'Associazione con la clientela e la responsabilità individuale del professionista associato nei suoi confronti.**

Data: 21 agosto 2007

Premessa

Le fonti

normative

Che cos'è lo

Studio Associato?

una società o

un'associazione?

Lo scopo della 23.ma "Mazzantina" è quello di indicare esattamente:

1. i limiti dell'autonomia del singolo professionista associato nei confronti del cliente dello Studio
2. l'ambito del mandato di questo nei confronti dell'Associazione
3. ed il rapporto cliente- Associazione / Associazione professionista.

Le associazioni tra professionisti sono tutt'ora un campo poco esplorato in cui spesso ci si muove con poca chiarezza, soprattutto nei confronti dell'utente finale dei servizi professionali, che qualche volta non sa se nei suoi

confronti risponde il singolo professionista a cui è stato indirizzato o lo Studio Associato in quanto tale.

Le norme che regolano gli Studi Associati tra professionisti si rinvencono prima di tutto nel **Codice Civile, articoli da 36 a 42 (associazioni non riconosciute)**.

Inoltre **un'antica legge del 1938** emanata nel solco delle leggi razziali, impone tutt'ora<sup>1</sup> che lo studio associato tra professionisti sia "trasparente" nel senso che all'esterno del locale dev'essere affissa la targa professionale con il nome di tutti gli associati; nella carta intestata dello studio e in tutti gli atti diretti all'esterno dev'essere menzionato l'elenco esatto di tutti i partecipanti con i vari titoli professionali.

Date queste premesse, e considerando anche la recentissima sentenza della Corte di Cassazione (n.8853 del 13.04.07), il quadro che ne risulta è che lo Studio Associato è un ente privo di personalità giuridica, ma degno di essere un **"centro di imputazione di interessi e rapporti giuridici"** indipendentemente dall'avvicinarsi delle persone degli

<sup>1</sup> In effetti, la legge risulterebbe abrogata ma non è stato ancora riempito il vuoto lasciato da tale abrogazione con una nuova legge di riforma del mondo professionale; cosa di cui si parla ad ogni legislatura ma senza mai che venga portato a termine il suo cammino parlamentare.

Il rapporto cliente –professionista –studio associato.  
associati.

Inoltre, proprio in virtù di questa configurazione giuridica, **ogni associato lavora per conto del gruppo** ed ha il dovere di esternare tale situazione nei confronti dei terzi, verso i quali rimane responsabile **sia singolarmente** (a livello deontologico ed economico) sia come **frazione di un insieme** (lo Studio Associato) che risponderà pure esso nei confronti del terzo.

Perciò il terzo è garantito sia dal singolo che dallo Studio Associato; dal singolo egli ha la **garanzia di un corretto atteggiamento professionale**, come imposto dall'Ordine di appartenenza del professionista; dallo Studio Associato (ma anche dal singolo) egli ha la **garanzia economica** per eventuali danni subiti.

In questa Mazzantina, noi tratteremo dello Studio Associato che opera a tutto campo, sia sul fronte delle entrate che su quello delle spese. Esistono tuttavia studi associati che si limitano a gestire le spese comuni e ad addebitarle ai singoli associati, i quali conservano la loro individualità sia sul piano scientifico che su quello delle entrate. Noi non li tratteremo in questo lavoro; parleremo invece dello Studio Associato "pieno".

Nel momento in cui il cliente entra nello Studio Associato a richiedere una prestazione professionale, ha il diritto di ottenere **l'elenco di tutti gli associati**, con le loro varie specializzazioni e di **scegliere il professionista di propria fiducia**, ma essendo consapevole che questi agirà **in nome proprio ma per conto dello Studio**.

Quindi, il singolo professionista potrà operare per il proprio

cliente **con la più ampia autonomia professionale**, secondo **“scienza e coscienza”**, ossia utilizzando tutte le proprie capacità per **“far bene il bene del cliente”**.

Eventuali regolamenti dello Studio Associato che impongano al professionista un percorso obbligato di un certo tipo nell'affrontare il problema del cliente, possono essere legittimati solo in quanto conformi alla deontologia dell'Ordine di appartenenza.

Al momento tuttavia, non risultano vigenti regolamenti di questo genere approvati da Ordini professionali; vige tutt'ora l'obbligo del singolo professionista di **disporre come il caso gli richiede**.

E' il caso di dire che questo **obbligo libera** in realtà il professionista **da vincoli associativi troppo invasivi**,

Gli errori professionali

Il mandato professionista – studio associato.

lasciandogli **in campo scientifico** la più ampia libertà (e responsabilità) possibile.

Per farla breve: **lo Studio Associato può regolamentare tutto ma non la prestazione professionale vera e propria, che resta invece nella libertà e responsabilità del singolo**.

In campo economico, invece, il discorso cambia parecchio. Nel senso che il cliente dev'essere messo preventivamente a conoscenza della tariffa applicatagli e che il compenso va versato allo Studio Associato, da cui riceverà la fattura di quanto pagato.

In virtù di quanto appena detto, **dell'errore professionale risponde lo Studio Associato**, nei confronti del cliente, **da un punto di vista strettamente economico**.

**A fianco** a tale responsabilità v'è quella del singolo professionista che ha sbagliato.

Il cliente perciò non ha nulla da temere.

Sul versante interno allo Studio Associato, invece, le cose possono essere regolamentate in modo diverso.

Nel senso che:

1. lo Studio può sobbarcarsi totalmente tale spesa e considerarla **costo comune**;
2. oppure può **rivalersi sul singolo** professionista ed agire solo come “cassa” nei confronti del cliente.

Entrambe le soluzioni possono poi avere diverse gradualità, nel senso che è possibile che il singolo risponda nei confronti dello Studio solamente in parte o con minimali e massimali predeterminati.

Come ogni associazione, il vincolo che lega l'associato all'associazione **non ha la stessa “pregnanza” dell'accordo societario**.

Perché a differenza della società, nell'associazione **non esiste un patrimonio comune** bensì un **fondo** gestito per conto di tutti.

In altri termini, il cosiddetto **“fondo comune” (art.37 c.c.)**.  
Di tale gestione – sotto il profilo squisitamente economici corrispondono nei confronti dei terzi, tutti coloro che hanno agito in nome dell’associazione (e non tutti gli associati).  
Ecco che allora soccorrerà il regolamento interno dello Studio Associato nel dettare le regole di questa gestione.  
In questo senso perciò il professionista, nell’aderire allo Studio Associato, affida un mandato di gestione ai suoi amministratori, **dai quali può pretendere chiarimenti, informazioni e notizie, oltre che il rendiconto annuale, sulla gestione del fondo comune.**

A cui il professionista deve contribuire economicamente a termini di regolamento.

**Sul piano scientifico, però, lo Studio Associato non può ottenere alcun mandato dal singolo;** perché è sempre il professionista che risponde della propria tecnica, non potendo imputare allo Studio Associato alcun obbligo per quanto riguarda l’aggiornamento professionale, la coscienza e sensibilità professionale e la tecnica professionale.

Al massimo, lo Studio Associato potrà favorire ed agevolare economicamente la formazione professionale e l’aggiornamento scientifico dei singoli **ma non potrà mai dispensare pareri o intervenire a fianco dei singoli, sul piano professionale.**

FINE

## Rimborsi spese professionista

La Circolare Ministeriale n. 1/RT/505750 del 15 dicembre 1973 ha effettuato una distinzione tra due categorie:

- rimborsi spese per anticipazioni effettuate in nome e per conto del cliente **debitamente ed analiticamente documentate**, quali ad esempio valori bollati, imposte e tasse, diritti di cancelleria ecc.;
- rimborsi per spese sostenute per lo svolgimento della propria attività professionale, quali ad esempio spese di alberghi, ristoranti, di viaggio o più in generale spese **non analiticamente documentate**.

Le spese per anticipazioni di cui al punto 1) sono addebitate dal professionista in fattura ma non assoggettate ad IVA in base all'articolo 15. comma 1, lettera 1) del DPR n.633/1972 e non costituiscono reddito per il professionista stesso. Il cliente che sia anche sostituto d'imposta **non deve** effettuare alcuna ritenuta di acconto su questi rimborsi.

A tale proposito ed ove possibile si consiglia di allegare alla fattura del professionista la copia della documentazione sostenuta in nome e per conto del cliente e addebitata in parcella come importo escluso dalla base imponibile.

Le spese di cui al punto 2), invece, costituiscono compenso per il professionista e devono essere assoggettate a ritenuta di acconto se erogate da un cliente sostituto di imposta.

**OGGETTO: consulenza informatica**

**Data Rif. Prestazione ore €/unit. SOGGETTO IVA**

12-07-20.. assistenza installazione e configurazione nuovo PC 4,50 € 45,00 € 202,50

14-07-20.. formazione corso di formazione Excel n. 4 utenti 6,00 € 120,00 € 720,00

18-07-20.. consulenza consulenza registrazione dominio WEB 1,00 € 60,00 € 60,00

18-07-20.. diritti diritti per registrazione dominio

anticipati a vostro nome  
importi esclusi dalla base imponibile  
ai sensi dell'art. 15 DPR 633/1972  
come da ricevuta allegata € 30,00  
**tariffa/ora IMPONIBILE PRESTAZIONI € 982,50**  
Rivalsa parziale INPS 4% € 39,30  
TOTALE IMPONIBILE € 1.021,80

**Modalità di pagamento** IVA 20% € 204,36

Rimessa diretta con assegno o TOTALE FATTURA € 1.226,16

**Bonifico bancario sul nostro C/C** Spese ex art.15 DPR 633/72 € 30,00

**n. 5014656 BIPOP - Ag.di Brescia n.6** RITENUTA ACCONTO 20% -€ 204,36

**IBAN: IT15A0593611208300005014656 NETTO DA VERSARE € 1.051,80**

## **SPESE ANTICIPATE E DOCUMENTATE**

Le spese effettuate in nome e per conto del cliente, come ad esempio l'acquisto di da bollo, di carta bollata, di diritti ecc sono solitamente documentate e intestate al cliente.

A differenza di quanto avviene per le spese legate allo svolgimento di un incarico di natura professionale, che sono intestate - a livello di documentazione - al professionista stesso, il rimborso delle spese anticipate e documentate sono indicate in parcella come operazioni escluse dalla base imponibile in base all'articolo 15, comma 1, n.3 del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto per tale tipo di spese non si deve applicare l'I.V.A. né l'eventuale ritenuta di acconto.

Diversamente per le ricevute non intestate direttamente al cliente, ma in bianco o intestate al professionista, si configura l'ipotesi di prestazioni accessorie alla prestazione principale, che sono soggette non solo ad IVA (come anche precisato nella Risoluzione ministeriale n. 20/E del 20-3-1998), ma anche a ritenuta di acconto ai fini delle imposte dirette.

## **Fatturazione ad enti pubblici**

Il professionista, che deve riscuotere compensi per prestazioni svolte nei confronti di Enti pubblici può emettere, al posto di una parcella pro-forma o avviso di notula, la fattura definitiva riportando però nel corpo del documento la dicitura "Iva a esigibilità differita".

Il professionista deve registrare questa parcella nel registro delle fatture emesse secondo l'ordine cronologico della numerazione, evidenziando, con appositi codici o tramite l'annotazione in una colonna distinta, che per la stessa si rende applicabile il differimento del pagamento dell'Iva ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto l'imposta relativa a tale fattura sarà computata nella liquidazione del periodo in cui vengono pagati i relativi corrispettivi.

Per ulteriori chiarimenti può essere visionata la circolare n. 328 del 24/12/1997.

contributi previdenziali sulle fatture dei professionisti possono essere di due tipi:

1 - la rivalsa Inps del 4% per gli iscritti alla Gestione separata e cioè per coloro che non hanno altra forma di previdenza (vedi ad esempio professionisti nel campo dell'informatica, docenti privati ecc).

2- il contributo, generalmente del 2%, dovuto alla relativa cassa previdenza degli altri professionisti (avvocati, dottori commercialisti, ingegneri ecc)

Questi contributi vanno inseriti in tutte le fatture.

La fattura è soggetta ad imposta di bollo, solo qualora non sia soggetta ad Iva (vedi

prestazioni mediche) e di importo superiore alle € 77,47

La ritenuta d'acconto si applica sulle fatture emesse nei confronti dei titolari di partita iva, qualora l'attività sia inerente. Ad esempio un ingegnere calcolerà la ritenuta d'acconto sulla fattura emessa nei confronti di un costruttore per i calcoli effettuati su un progetto. Tuttavia, ad esempio, nel caso di due ingegneri che collaborano ad uno stesso progetto e uno fattura all'altro la sua parte di compenso, le fatture non devono contenere nè l'indicazione del contributo Inarcassa (2%) nè essere assoggettate a ritenuta d'acconto.

*I contributi previdenziali sulle fatture dei professionisti possono essere di due tipi:*

*1 - la rivalsa Inps del 4% per gli iscritti alla Gestione separata e cioè per coloro che non hanno altra forma di previdenza (vedi ad esempio professionisti nel campo dell'informatica, docenti privati ecc).*

*2- il contributo, generalmente del 2%, dovuto alla relativa cassa previdenza degli altri professionisti (avvocati, dottori commercialisti, ingegneri ecc)*

*Questi contributi vanno inseriti in tutte le fatture.*

*La fattura è soggetta ad imposta di bollo, solo qualora non sia soggetta ad Iva (vedi prestazioni mediche) e di importo superiore alle € 77,47*

*La ritenuta d'acconto si applica sulle fatture emesse nei confronti dei titolari di partita iva, qualora l'attività sia inerente. Ad esempio un ingegnere calcolerà la ritenuta d'acconto sulla fattura emessa nei confronti di un costruttore per i calcoli effettuati su un progetto. Tuttavia, ad esempio, nel caso di due ingegneri che collaborano ad uno stesso progetto e uno fattura all'altro la sua parte di compenso, le fatture non devono contenere nè l'indicazione del contributo Inarcassa (2%) nè essere assoggettate a ritenuta d'acconto.*

1

## **AGGIORNAMENTI**

### **PREDISPOSIZIONE DI FATTURE PER PRESTAZIONI PROFESSIONALI**

La redazione delle fatture per le prestazioni di lavoro autonomo deve tenere conto:

- del regime contributivo applicabile al professionista;
- dell'essere o meno il committente un soggetto sostituto d'imposta.

La presente procedura intende fornire alcune bozze di fatture relative ai professionisti:

- iscritti sia all'Albo che alla relativa Cassa di previdenza;
- iscritti all'Albo ma non alla relativa Cassa di previdenza;
- senza Albo e senza Cassa.

### **I PROFESSIONISTI ISCRITTI ALL'ALBO E ALLA CASSA**

I professionisti iscritti all'Albo e alla relativa Cassa di previdenza (es. ingegneri, architetti, dottori commercialisti, avvocati, ecc.) sono obbligati al versamento del:

- contributo soggettivo in relazione al reddito di lavoro autonomo dichiarato ai fini IRPEF;
- contributo integrativo (generalmente del 2%) in relazione al volume d'affari dichiarato ai fini IVA, con rivalsa nei confronti del cliente.

#### **Applicazione dell'IVA**

La prestazione professionale è generalmente soggetta ad IVA, con aliquota del 20%, salvo che si tratti di prestazioni:

- esenti ex art. 10 del DPR 633/72.

L'IVA si applica anche sul contributo integrativo del 2%.

#### **Applicazione della ritenuta IRPEF**

La prestazione professionale è:

- soggetta a ritenuta d'acconto ai fini IRPEF, con aliquota del 20%, se effettuata nei confronti di soggetti sostituti d'imposta (es. imprese, società ed altri professionisti singoli o associati);
- non soggetta a ritenuta IRPEF se relativa a prestazioni svolte nei confronti di un "privato", non sostituto d'imposta (persone fisiche non esercenti attività professionale o d'impresa).

La ritenuta non è comunque applicata sul contributo integrativo del 2%, in quanto non costituisce compenso per il professionista.

### **Bozza di fattura per prestazioni nei confronti di società**

Di seguito si fornisce la bozza di una fattura per prestazioni professionali svolte nei confronti di una società.

Dott. ....	
Via .....	
CAP ..... Città .....	
Codice fiscale .....	
Partita IVA .....	
Spett.le .....	
Fattura del ..... n. ....	
Data .....	
<b>OGGETTO:</b> Fattura per .....	
Compenso lordo	1.000,00 euro
+ Contributo integrativo 2% Cassa di previdenza	20,00 euro
+ IVA 20% su 1.020,00	204,00 euro
<b>TOTALE</b>	<b>1.224,00 euro</b>
- ritenuta d'acconto 20% su 1.000,00	200,00 euro
<b>NETTO DA PAGARE</b>	<b>1.024,00 euro</b>

### **Bozza di fattura per prestazioni nei confronti di "privati"**

Di seguito si fornisce la bozza di una fattura per prestazioni professionali svolte nei confronti di una persona fisica non sostituto d'imposta.

#### **I PROFESSIONISTI ISCRITTI ALL'ALBO MA NON ALLA CASSA**

I professionisti iscritti all'Albo possono non essere iscritti alla relativa Cassa di previdenza, ad esempio perché già coperti previdenzialmente (es. lavoratori dipendenti) o pensionati.

#### **Applicazione del contributo integrativo**

Tali professionisti sono comunque obbligati al versamento del contributo integrativo (generalmente del 2%) alla Cassa previdenziale di categoria, in relazione ai compensi di lavoro autonomo, con rivalsa nei confronti del cliente.

#### **Applicazione della rivalsa INPS del 4%**

I professionisti non iscritti alla Cassa di previdenza di categoria:

- devono iscriversi alla gestione separata INPS ex art. 2 co. 26 della L. 335/95 e versare il contributo del 10% sul reddito di lavoro autonomo dichiarato ai fini IRPEF e non assoggettato ad un'altra contribuzione previdenziale obbligatoria;
- possono addebitare in fattura al cliente la rivalsa del 4% del contributo INPS, calcolata sui compensi lordi.

Con specifico riferimento al primo punto, si ricorda che il contributo INPS del 14% (dal 2002) è applicabile solo se il professionista non ha un'altra copertura previdenziale obbligatoria e non è pensionato.

#### **Applicazione dell'IVA**

La prestazione professionale è generalmente soggetta ad IVA, con aliquota del 20%, salvo

che si tratti di prestazioni:

- esenti ex art. 10 del DPR 633/72.

L'IVA si applica anche sul contributo integrativo del 2% e sull'eventuale rivalsa INPS del 4%.

### Applicazione della ritenuta IRPEF

La prestazione professionale è:

- soggetta a ritenuta d'acconto ai fini IRPEF, con aliquota del 20%, se effettuata nei confronti di soggetti sostituti d'imposta (es. imprese, società ed altri professionisti singoli o associati);
- non soggetta a ritenuta IRPEF se relativa a prestazioni svolte nei confronti di un "privato", non sostituto d'imposta (persone fisiche non esercenti attività professionale o d'impresa).

La ritenuta:

- non è comunque applicata sul contributo integrativo alla Cassa del 2%, in quanto non costituisce compenso per il professionista;

Dott. ....	
Via .....	
CAP ..... Città .....	
Codice fiscale .....	
Partita IVA .....	
Egr. Sig. ....	
Fattura del ..... n. ....	
Data .....	
 <b>OGGETTO:</b> Fattura per .....	
Compenso lordo	1.000,00 euro
+ Contributo integrativo 2% Cassa di previdenza	20,00 euro
+ IVA 20% su 1.020,00	204,00 euro
□□□□□□□□	
<b>TOTALE DA PAGARE</b>	<b>1.224,00 euro</b>

- si applica, invece, anche sull'eventuale rivalsa INPS del 4%, in quanto costituisce parte integrante del compenso.

### Bozza di fattura per prestazioni nei confronti di società

Di seguito si fornisce la bozza di una fattura per prestazioni professionali svolte nei confronti di una società, con applicazione della rivalsa INPS del 4%.

### Bozza di fattura per prestazioni nei confronti di "privati"

Di seguito si fornisce la bozza di una fattura per prestazioni professionali svolte nei confronti di una persona fisica non sostituto d'imposta, con applicazione della rivalsa INPS del 4%.

### I PROFESSIONISTI SENZA ALBO E SENZA CASSA

I professionisti che non sono iscritti né ad un Albo, né, conseguentemente, ad una Cassa di previdenza professionale, devono iscriversi alla gestione separata INPS ex art. 2 co. 26

Dott. ....	
Via .....	
CAP ..... Città .....	
Codice fiscale .....	
Partita IVA .....	
Egr. Sig. ....	
Fattura del ..... n. ....	
Data .....	
 <b>OGGETTO:</b> Fattura per .....	
Compenso lordo	1.000,00 euro
+ Rivalsa 4% contributo INPS	40,00 euro
+ Contributo integrativo 2% Cassa di previdenza su 1.040,00	20,80 euro

+ IVA 20% su 1.060,80 212,16 euro  
**TOTALE DA PAGARE** 1.272,96 euro  
**TOTALE** 1.272,96 euro  
– ritenuta d’acconto 20% su 1.040,00 208,00 euro  
**NETTO DA PAGARE** 1.064,96 euro

della L. 335/95 e versare il contributo del 10% o del 14% (dal 2002) sul reddito di lavoro autonomo dichiarato ai fini IRPEF e non assoggettato ad un’altra contribuzione previdenziale obbligatoria.

Si ricorda che l’aliquota del 14% è applicabile se il professionista non ha un’altra copertura previdenziale obbligatoria e non è pensionato.

#### **Applicazione del contributo integrativo - Esclusione**

Tali professionisti non sono, evidentemente, soggetti al versamento di alcun contributo integrativo a Casse professionali.

#### **Applicazione della rivalsa INPS del 4%**

I professionisti iscritti alla gestione separata INPS possono addebitare in fattura al cliente la rivalsa del 4% del contributo INPS, calcolata sui compensi lordi. Si segnala che l’ammontare della rivalsa facoltativa non varia in relazione all’aliquota del contributo INPS applicabile (10% ovvero 14% dal 2002).

#### **Applicazione dell’IVA**

La prestazione professionale è generalmente soggetta ad IVA, con aliquota del 20%, salvo che si tratti di prestazioni:

- esenti ex art. 10 del DPR 633/72.

L’IVA si applica anche sull’eventuale rivalsa INPS del 4%.

#### **Applicazione della ritenuta IRPEF**

La prestazione professionale è:

- soggetta a ritenuta d’acconto ai fini IRPEF, con aliquota del 20%, se effettuata nei confronti di soggetti sostituti d’imposta (es. imprese, società ed altri professionisti singoli o associati);
- non soggetta a ritenuta IRPEF se relativa a prestazioni svolte nei confronti di un “privato”, non sostituto d’imposta (persone fisiche non esercenti attività professionale o d’impresa).

La ritenuta si applica anche sull’eventuale rivalsa INPS del 4%, in quanto costituisce parte integrante del compenso.

#### **Bozza di fattura per prestazioni nei confronti di società**

Di seguito si fornisce la bozza di una fattura per prestazioni professionali svolte nei confronti di una società, con applicazione della rivalsa INPS del 4%.

Dott. ....

Via .....

CAP ..... Città .....

Codice fiscale .....

Partita IVA .....

Spett.le .....

Fattura del ..... n. ....

Data .....

**OGGETTO:** Fattura per .....

Compenso lordo 1.000,00 euro

+ Rivalsa 4% contributo INPS 40,00 euro

+ IVA 20% su 1.040,00 208,00 euro

□□□□□□

**TOTALE** 1.248,00 euro

– ritenuta d’acconto 20% su 1.040,00 208,00 euro

□□□□□□

**NETTO DA PAGARE** 1.040,00 euro

08/07/02

5

#### **Bozza di fattura per prestazioni nei confronti di “privati”**

Di seguito si fornisce la bozza di una fattura per prestazioni professionali svolte nei

confronti di una persona fisica non sostituto d'imposta, con applicazione della rivalsa INPS del 4%.

Dott. ....

Via .....

CAP ..... Città .....

Codice fiscale .....

Partita IVA .....

Egr. Sig. ....

Fattura del ..... n. ....

Data .....

**OGGETTO:** Fattura per .....

Compenso lordo 1.000,00 euro

+ Rivalsa 4% contributo INPS 40,00 euro

+ IVA 20% su 1.040,00 208,00 euro

□□□□□□

**TOTALE DA PAGARE 1.248,00 euro**

L'Agenzia delle entrate torna a occuparsi delle novità che hanno interessato, negli ultimi mesi, la disciplina della determinazione del reddito di lavoro autonomo. I chiarimenti sono arrivati con la [circolare n. 11/E](#) del 16 febbraio 2007, documento che raccoglie le risposte fornite dall'Amministrazione fiscale, in occasione di incontri con gli esperti della stampa specializzata, relative a quesiti concernenti l'applicazione delle disposizioni contenute nel decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, nel decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 e nella legge finanziaria 2007.

Le puntualizzazioni senz'altro più rilevanti sono relative alla **deducibilità integrale** delle spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi, sostenute dal committente per conto del professionista, per lo svolgimento dell'incarico ricevuto, e addebitate da quest'ultimo in fattura (comma 5 dell'articolo 54 del Tuir, come modificato dal DI n. 223/2006).

Nella circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, pur ribadendo la natura di compenso dei rimborsi spese, era stata precisata la sequenza di adempimenti necessari per poter dedurre integralmente l'importo, senza soggiacere al limite del 2 per cento previsto nella prima parte del comma 5 dell'articolo 54 del Tuir:

1. il committente riceve da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione la fattura a lui intestata e contenente il riferimento al professionista che ne ha usufruito
2. il committente comunica al professionista l'importo della spesa sostenuta e gli invia copia del documento fiscale
3. il professionista emette la parcella comprensiva del compenso e della spesa già pagata dal committente
4. il professionista deduce integralmente il costo della prestazione alberghiera o di ristorazione dal reddito di lavoro autonomo
5. il committente imputa totalmente a costo nel conto economico la parcella ricevuta dal professionista comprensiva del rimborso spese.

L'Agenzia delle entrate ha ora specificato che l'inerenza del costo al reddito del committente si manifesta soltanto a seguito dell'emissione della parcella da parte del professionista, contenente l'indicazione del rimborso spese.

Essendo condizione necessaria per la deducibilità integrale, da parte del lavoratore autonomo, l'indicazione, nella fattura emessa dall'albergatore o dal ristoratore, del professionista come beneficiario della prestazione, nel caso di una prestazione resa nei confronti di più professionisti, nel documento fiscale dovrà essere specificato quale parte del corrispettivo si riferisce a ciascuno di essi.

E' stato, infine, precisato che la norma ammette il professionista a dedurre integralmente le spese alberghiere e di ristorazione nell'unica ipotesi in cui esse siano state anticipate dal committente. Se, invece, le stesse sono anticipate dal lavoratore autonomo e addebitate analiticamente al committente, saranno deducibili nel limite del 2 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Da segnalare che con la stessa circolare n. 11/E/2007 sono state fornite anche precisazioni in merito al trattamento fiscale cui sottoporre il corrispettivo percepito a seguito di cessione della clientela e di elementi immateriali, riferibili all'attività professionale. L'Amministrazione ha ricordato che:

- il regime di tassazione separata, più favorevole per il contribuente, può essere applicato anche se il pagamento del corrispettivo della cessione della clientela, configurabile come "*avviamento dello studio professionale*", sia stato pattuito a rate, purché queste siano comunque versate nello stesso periodo d'imposta
- se il professionista intende cessare l'attività dopo aver ceduto la clientela, non muta la natura reddituale del corrispettivo, ricadente nella previsione dell'articolo 54 del Tuir, relativo al lavoro autonomo. In tal caso, il lavoratore autonomo deve mantenere la partita Iva aperta fino alla percezione dell'ultima rata del corrispettivo della cessione del "pacchetto clienti".

### **Incarichi a soggetti in possesso di Partita I.V.A.**

Gli incarichi affidati a lavoratori in possesso di Partita IVA vengono fiscalmente inquadrati nell'ambito dei "Redditi di lavoro autonomo" (Capo V - Art. 49 - 1° comma - D.P.R. 22/12/1986 n. 917). Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio della 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'art.5. Nell'ambito degli incarichi affidati a soggetti in possesso di Partita IVA vi possono essere diverse tipologie:· Professionisti iscritti in Albi e alla relativa Cassa di Previdenza;· Professionisti iscritti in Albi che però avendone diritto, non si sono iscritti alla Cassa di Previdenza (ad esempio perché sono lavoratori dipendenti o pensionati);· Professionisti che non essendo iscritti in nessun Albo, non beneficiano di nessun trattamento previdenziale e quindi sono assoggettati al prelievo.

Fatture esenti I.V.A. In alcuni casi possono essere emesse fatture esenti da I.V.A. come previsto dall'art. 10 "Operazioni esenti dall'imposta" del D.P.R. 26/10/1972 n. 633. Si riportano di seguito i casi più comuni:· Le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27/07/1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della Sanità, di concerto con il Ministro delle Finanze;· Le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche in ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento e la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale;· Le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili. Base imponibile I.V.A. ed IRPEF Secondo quanto stabilito dal 1° comma dell'art 1 del D.P.R. 26/10/1972 n. 633 la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti ed altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti. Concorrono a formare base imponibile I.V.A.:· Il compenso dovuto al professionista;

- Il contributo integrativo Cassa di Previdenza (2%);
- L'addebito contributo previdenziale o rivalsa (4%);
- Le spese sostenute dal professionista con esclusione delle somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate (ad esempio le spese sostenute da Avvocati o Notai in nome e per conto del cliente; nel caso di professionista che sostiene spese per spostamenti di lavoro le stesse vengono assoggettate ad I.V.A.). Concorrono a formare base imponibile I.R.P.E.F.:· Il compenso dovuto al professionista;
- L'addebito contributo previdenziale o rivalsa (4%);
- Le spese sostenute dal professionista con esclusione delle somme dovute a titolo di rimborso delle

anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purchè regolarmente documentate (ad esempio le spese sostenute da Avvocati o Notai in nome e per conto del cliente; nel caso di professionista che sostiene spese per spostamenti di lavoro le stesse vengono assoggettate ad I.V.A.). Professionisti iscritti in Albi o Elenchi e alla relativa Cassa di Previdenza Le professioni già dotate di cassa di previdenza al 1° gennaio 1996 erano, salvo integrazione: Avvocati e Procuratori Legali

- Consulenti del lavoro
- Dottori commercialisti
- Notai
- Geometri
- Ingegneri ed Architetti
- Medici ed Odontoiatri
- Farmacisti
- Ragionieri e Periti commerciali
- Veterinari

Giornalisti I suddetti soggetti sono tenuti al versamento del contributo integrativo previdenziale del 2% alla rispettiva cassa previdenziale, con esclusione dei Notai. Detto contributo del 2% viene esposto in fattura e concorre a formare base imponibile I.V.A. ma non è assoggettato a ritenuta d'acconto IRPEF. La mancata esposizione in fattura del contributo integrativo del 2% non comporta l'applicazione di alcuna sanzione, in quanto la rivalsa del contributo in capo al cliente non è obbligatoria (risoluzione del Ministero delle Finanze 8/776 del 9 giugno 1982). La stessa risoluzione precisa, inoltre, che il contributo in questione, nel caso in cui sia rimasto a carico del professionista per non aver esercitato la rivalsa sul cliente, è deducibile dal reddito complessivo a norma dell'articolo 10, comma 1, lettera e), del D.P.R. 917/86.

Professionisti iscritti in Albi che però avendone diritto, non si sono iscritti alla Cassa di Previdenza I professionisti che, pur iscritti agli Albi o Elenchi sopra elencati, non risultano iscritti ad una cassa di previdenza in quanto lavoratori dipendenti o pensionati, sono tenuti a: versamento del contributo integrativo previdenziale del 2% alla rispettiva cassa previdenziale, con esclusione dei Notai; assoggettare il compenso al contributo del 10% con conseguente facoltà di esporre in fattura l'addebito del contributo previdenziale o rivalsa del 4%. Il contributo del 2% viene esposto in fattura e concorre a formare base imponibile I.V.A. ma non è assoggettato a ritenuta d'acconto IRPEF. La rivalsa del 4% quando esposta in fattura concorre a formare base imponibile I.V.A. ed è assoggettata a ritenuta d'acconto IRPEF. Il contributo del 2% viene calcolato sul compenso spettante al professionista sommato alla rivalsa del 4%. Fac-simile di fattura per professionisti iscritti in albi o elenchi non iscritti alla cassa di previdenza (I.V.A., 2% e 4%)

Professionisti iscritti in Albi o Elenchi senza Cassa di Previdenza Gli Albi interessati alla costituzione di un autonomo ente previdenziale, suddivisi per categoria, risultano essere, salvo integrazioni: Chimici

- Agronomi e Dottori forestali
- Geologi
- Attuari
- Infermieri professionali, Assistenti sanitari, Vigilatrici d'infanzia
- Psicologi
- Biologi
- Periti industriali

Periti agrari e Agrotecnici I suddetti soggetti hanno la facoltà di addebitare ai propri committenti una percentuale pari al 4% quale addebito contributo previdenziale o rivalsa del 4%. La rivalsa del 4% quando esposta in fattura concorre a formare base imponibile I.V.A. ed è assoggettata a ritenuta d'acconto IRPEF. Fac-simile di fattura per professionisti iscritti in albi o elenchi senza cassa di previdenza (I.V.A. e 4%)

## **Lavoro Autonomo Soggetti Residenti all'Estero**

Si tratta di prestazioni di lavoro esercitate da soggetti non residenti in Italia.

Questi redditi sono esclusi dall'applicazione del contributo INPS nell'ipotesi in cui i soggetti non siano tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia, e pertanto sono assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30% (art. 25 - 2° comma - D.P.R. 600/1973).

L'art. 127 del D.P.R. 22/12/1986 n. 917 "Divieto della doppia imposizione" stabilisce che la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.

Il successivo art. 128 "Accordi internazionali" così recita "le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione". In altre parole è possibile per il contribuente ricercare e scegliere la normativa applicabile in base ad un preventivo calcolo di convenienza fiscale, del tutto lecito perché previsto dalla legge.

Per applicare correttamente le suddette normative occorre tenere conto che si fa riferimento alla residenza fiscale.

Sono pertanto ricompresi nella presente categoria coloro che, a prescindere dalla loro cittadinanza o nazionalità, nella maggior parte del periodo di imposta:

: : non sono iscritti nell'anagrafe della popolazione residente

: : non hanno nel territorio Italiano il domicilio o la residenza, ai sensi del Codice Civile.

Per stabilire se fiscalmente la persona fisica è residente o meno occorrerà vedere se è iscritta per la maggior parte del periodo di imposta (per più di 6 mesi all'anno, come veniva stabilito dall'art. 2 del D.P.R. 29/09/1973 n. 597) all'anagrafe dei "residenti".

Per poter applicare correttamente le norme relative alle doppie imposizioni occorre perciò che sussistano i seguenti presupposti:

: : che il soggetto non sia iscritto all'anagrafe dei "residenti" in Italia per un periodo superiore ai 6 mesi;

: : che esista la convenzione internazionale con lo Stato estero;

: : che il soggetto sia iscritto al Registro delle Finanze dello Stato Estero;

: : che il soggetto faccia richiesta di poter fruire della convenzione internazionale contro la doppia imposizione e presenti "l'attestazione fiscale" dello Stato estero (documento comprovante che il soggetto versa i contributi in quel determinato Stato).

Si ricorda che l'Italia ha stipulato convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni con gran parte degli Stati Esteri.

Fac-simile di notula di lavoro autonomo residenti all'estero (ritenuta a titolo di imposta)

Fac-simile di notula di lavoro autonomo residenti all'estero (applicazione convenzione internazionale contro le doppie imposizioni)