

# INVIAGS DISPENSE A

## GLI ELEMENTI DISTINTIVI DEL RAPPORTO DI LAVORO AUTONOMO

segue D. 28/11/2010 n. 170 del 1/12/10

Poiché il confine tra l'attività di lavoro autonomo, quella di lavoro subordinato e quella d'impresa è spesso molto sottile, è utile delineare, brevemente, quali sono gli elementi distintivi del lavoro autonomo ai fini fiscali.

Ad esempio, può capitare che vengano erroneamente qualificate di lavoro autonomo, attività, per lo più parasubordinate, senza che ci siano i presupposti per adottare tale forma giuridica.

Le caratteristiche che contraddistinguono il lavoro autonomo sono:

- **autonomia:** il soggetto svolge la propria attività senza alcun vincolo di subordinazione nei confronti del committente, avvalendosi di una propria organizzazione di lavoro e decidendone i tempi, le modalità e i mezzi necessari per il compimento dell'opera; tale aspetto lo differenzia dal lavoro subordinato e parasubordinato;
- **professionalità e abitualità:** si concretizzano quando il soggetto pone in essere atti e comportamenti coordinati tra loro, finalizzati verso uno scopo prestabilito, con sistematicità; tali caratteristiche lo differenziano dal lavoro occasionale;
- **non imprenditorialità:** tale aspetto sussiste se prevale l'elemento personale rispetto al capitale e se l'attività svolta non può essere qualificata come attività d'impresa.

- **Come si determina il reddito**
- **L'esercizio dell'attività in forma associata**
- **La base imponibile**
- **Determinazione del reddito in base al regime analitico**
- **Il regime dei minimi**
- **Il regime sostitutivo per le nuove iniziative produttive**

Dal punto di vista fiscale, si considerano redditi di lavoro autonomo tutti quelli che derivano dall'esercizio abituale, ancorché non esclusivo, individuale o in forma associata, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle di impresa e di lavoro dipendente. Sono soggetti ad Irpef tutti i lavoratori autonomi sia residenti che non residenti nel territorio dello Stato.

Per i contribuenti non residenti, però, sono imponibili solo i redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Inoltre, ci sono alcuni redditi, per così dire, assimilati a quelli di lavoro autonomo. Si tratta:

- dei redditi derivanti dall'utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;
- degli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione, quando l'apporto dell'associato è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- degli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;
- delle indennità per cessazione di rapporti di agenzia;
- delle attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali.

I redditi di lavoro autonomo e quelli assimilati si differenziano fra loro per le diverse modalità di determinazione del reddito e per i diversi obblighi contabili connessi (infatti, per quelli assimilati, non è necessario essere in possesso della partita Iva e tenere le scritture contabili).

In tutti i casi, comunque, il reddito di lavoro autonomo è soggetto a ritenuta alla fonte, applicabile nel caso in cui chi effettua il pagamento riveste la qualifica di sostituto d'imposta.

In altre parole, nessuna ritenuta è dovuta nel caso in cui la prestazione venga effettuata nei confronti di un privato.

Dal punto di vista operativo, i criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo sono contenuti nell'articolo 54 del D.P.R. n. 917/1986.

A tale proposito, vale la pena di sottolineare che per i professionisti il Legislatore ha previsto specifici criteri di determinazione del reddito che si differenziano notevolmente da quelli applicabili ai soggetti che esercitano attività d'impresa.

Permangono, comunque, alcune norme che trovano applicazione sia in materia di reddito d'impresa che di lavoratori autonomi.

Si pensi ad esempio alle particolari regole in materia di strumentalità degli immobili che trovano applicazione, indifferente, per le imprese e per i professionisti.

## COME SI DETERMINA IL REDDITO

Il criterio generale della determinazione del reddito di lavoro autonomo nell'imputazione dei compensi percepiti e delle spese sostenute è quello di cassa.

In base a tale criterio un compenso e una spesa diventano, rispettivamente, componente positivo e negativo di reddito in un determinato periodo, solo se il compenso è stato effettivamente incassato e la spesa realmente pagata in tale periodo.

Quindi, ad esempio, se un compenso fatturato nel dicembre 2009 viene ad essere effettivamente incassato nel gennaio 2010, diventa componente positivo di reddito nell'anno 2010.

Esistono alcune eccezioni a questo principio rappresentate, ad esempio:

- dalla deducibilità tramite quote di ammortamento dei beni ammortizzabili;
- dal riconoscimento dei canoni di leasing per la sola parte maturata nel periodo d'imposta;
- dalle quote di accantonamento del TFR dei dipendenti;
- dalle quote di accantonamento del TFM per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa se risultanti da atto con data certa anteriore all'inizio del rapporto di collaborazione;
- dalla deducibilità in cinque quote costanti delle spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, non imputabili ad incremento del costo dei beni, per l'importo che eccede il 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili.

## L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITA' IN FORMA ASSOCIATA

L'esercizio di arti e professioni in forma associata determina reddito da lavoro autonomo, a condizione che l'associazione non assuma la forma di società di capitali, di società in nome collettivo o in accomandita semplice. In tal caso, il reddito prodotto assume la qualifica di reddito d'impresa.

La costituzione di uno studio associato, di regola, deve essere notificata all'ordine cui il professionista appartiene, sempre che lo stesso sia iscritto ad un Albo professionale. L'associazione professionale è equiparata alla società semplice. Pertanto:

- il reddito è determinato secondo le regole proprie del regime analitico del lavoro autonomo ma in modo complessivo in relazione all'associazione;
- il reddito viene poi attribuito ai soci "per trasparenza", indipendentemente dalla percezione, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili;
- i compensi percepiti dall'associazione sono soggetti alla ritenuta d'acconto se corrisposti da un sostituto;
- le ritenute d'acconto subite dall'associazione vengono attribuite agli associati con lo stesso criterio di ripartizione degli utili.

## LA BASE IMPONIBILE

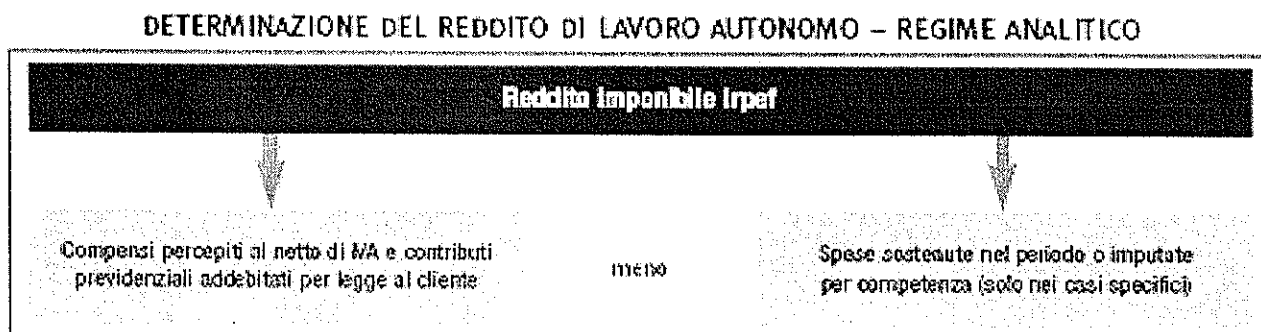
Il reddito imponibile derivante dall'esercizio di arti e professioni può essere determinato in base ad uno dei seguenti regimi:

- **analitico**: il reddito è dato dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali posti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde, e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o professione ed ammesse in deduzione;
- **agevolato per i contribuenti minimi** (articolo 1, commi 96-117 della legge n. 244/2007): si applica ai contribuenti con determinati requisiti e consiste nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali pari al 20% del reddito;
- **agevolato per le nuove iniziative produttive** (articolo 13 della legge n. 388/2000): si applica a chi intraprende una nuova attività di lavoro autonomo e prevede l'applicazione, per i primi tre esercizi, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF pari al 10% del reddito di lavoro autonomo.

## LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IN BASE AL REGIME ANALITICO

Come anticipato, il regime analitico di determinazione del reddito, applicabile alla generalità dei lavoratori autonomi, si basa sul principio di cassa e consiste nell'effettuare la differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti anche sotto forma di partecipazione agli utili, al netto di IVA e di contributi previdenziali e assistenziali posti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde e quello delle spese sostenute nel periodo d'imposta.

Il reddito di lavoro autonomo concorre a formare il reddito complessivo del professionista e dell'artista. In caso di perdita d'esercizio, la stessa viene scomputata dal reddito complessivo.



### COMPONENTI POSITIVI DI REDDITO

Sono considerati componenti positivi tutti i proventi, al netto dell'IVA, percepiti nel periodo d'imposta, in relazione all'attività professionale o artistica svolta.

In particolare, tra i componenti positivi di reddito sono compresi:

- i compensi in denaro;
- i compensi in natura;
- le partecipazioni agli utili;
- le indennità o i risarcimenti conseguiti per la perdita di redditi;
- le spese rimborsate, ad esclusione di quelle anticipate o sostenute in nome e per conto del cliente e documentate analiticamente.

### ATTENZIONE

Con riferimento ai rimborsi spese è opportuno fare una precisazione. Esistono infatti due diverse tipologie di rimborsi spese:

- i rimborsi spese propriamente detti (ad esempio rimborso delle spese di viaggio): rientrano nel reddito professionale e vengono considerati alla stregua di compensi;
- i rimborsi spese anticipate in nome e per conto del cliente e indicati separatamente in fattura (ad esempio imposte pagate dal professionista per conto del cliente): non entrano a far parte del reddito del professionista che ha effettuato l'anticipazione e quindi su tali rimborsi non deve essere applicata l'IVA, né deve essere operata la ritenuta d'acconto.

Non entrano invece a far parte del reddito di lavoro autonomo:

- le indennità per danni dipendenti da invalidità permanente o morte;
- gli interessi attivi maturati sui conti correnti bancari e postali;
- il contributo previdenziale (pari al 2% o 4%) addebitato per legge al cliente nella parcella (questo viene infatti incassato dal professionista e successivamente versato alla propria cassa di appartenenza).

#### Plusvalenze e minusvalenze su beni strumentali

A partire dal 4 luglio 2006, concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo le plusvalenze sui beni strumentali, esclusi gli immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione (anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione), se:

1. sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
2. sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
3. i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.

Riguardo alle minusvalenze, invece, rilevano solo quelle previste nei casi 1 e 2 di cui sopra.

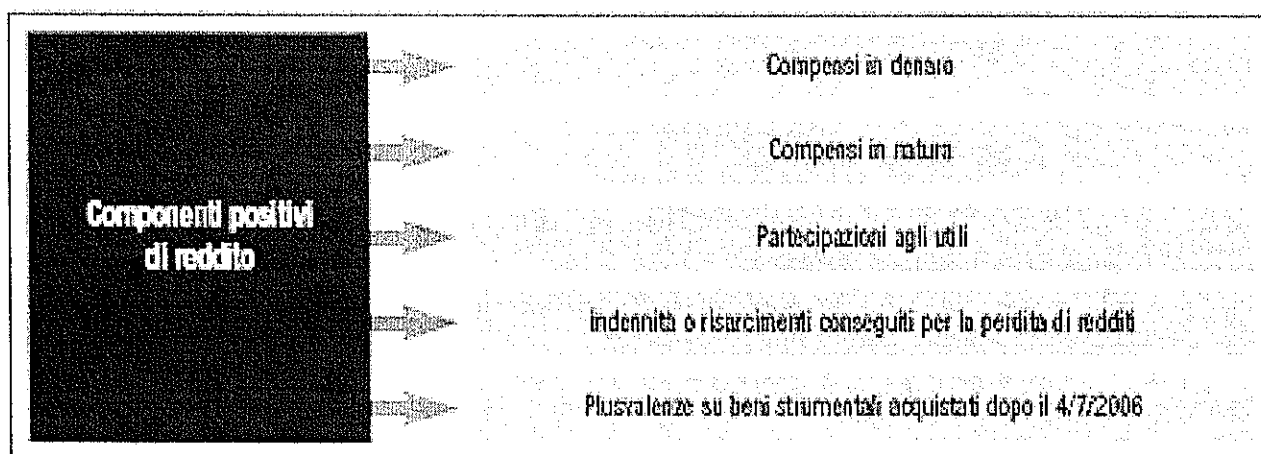
#### ATTENZIONE

Producono plusvalenze/minusvalenze solo i beni strumentali acquistati dal professionista in epoca successiva al 4 luglio 2006.

Si considera plusvalenza (o minusvalenza) la differenza, positiva (o negativa), tra il corrispettivo o l'indennità percepiti e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.

Rispetto a quanto previsto per le imprese, inoltre, non è possibile, per il professionista, rateizzare in più esercizi la plusvalenza realizzata.

#### COMPONENTI POSITIVI DI REDDITO



## **COMPONENTI NEGATIVI DI REDDITO**

Le spese effettivamente sostenute (oltre a quelle imputabili per competenza, di cui si dirà appresso) possono essere dedotte ai fini della determinazione del reddito, a condizione che siano:

- **inerenti, ovvero abbiano attinenza con l'attività svolta dal lavoratore autonomo;**
- **documentate, ovvero si dimostri il sostenimento della spesa.**

Di seguito si analizza il trattamento fiscale di alcune delle più ricorrenti spese sostenute dai professionisti.

### **Beni immobili strumentali**

Riguardo ai beni immobili utilizzati per l'esercizio della professione, il trattamento fiscale varia a seconda che si tratti di immobili utilizzati esclusivamente per l'attività professionale oppure ad uso promiscuo.

Nel primo caso (uso esclusivo), per gli immobili acquistati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009, sono deducibili:

- **le quote di ammortamento;**
- **i canoni di leasing, a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente ai coefficienti ministeriali e, comunque, con un minimo di otto anni e un massimo di quindici anni;**
- **le spese per i servizi relativi all'immobile stesso;**
- **le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione non imputate ad incremento del costo, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta dal registro dei beni ammortizzabili; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi;**
- **il canone di locazione corrisposto nel periodo d'imposta, per l'immobile detenuto in base a contratto di locazione non finanziaria.**

Se gli immobili sono utilizzati promiscuamente, la deducibilità è limitata al 50% della rendita, nonché al 50% del canone e delle spese non incrementative, purché il professionista non possieda nello stesso Comune un altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.

Come accennato, le predette disposizioni si applicano per gli immobili acquistati nel periodo 1° gennaio 2007-31 dicembre 2009 ed ai contratti di locazione finanziaria stipulati in tale periodo. È tuttavia previsto che, per i periodi d'imposta 2007, 2008 e 2009 gli importi deducibili sono ridotti ad un terzo.

Relativamente agli immobili strumentali che non rientrano nella disciplina sopra riportata (pertanto per gli immobili acquistati o detenuti prima del 1° gennaio 2007), sono ammessi in deduzione:

- **il 50% della rendita catastale dell'immobile di proprietà o posseduto a titolo di usufrutto o altro diritto reale utilizzato promiscuamente per l'esercizio dell'attività, purché il professionista non possieda nello stesso Comune un altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione;**
- **la quota di ammortamento dell'immobile acquistato o fatto costruire entro il 14 giugno 1990;**
- **il canone di locazione corrisposto nel periodo d'imposta, per l'immobile utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione;**



- la rendita catastale dell'immobile strumentale utilizzato in base ad un contratto di locazione finanziaria, oppure il canone stesso se trattasi di contratti stipulati entro il 14 giugno 1990. La deduzione spetta nella misura del 50%, qualora l'immobile sia utilizzato promiscuamente, per l'attività professionale e per finalità personali;
- la quota di competenza dell'anno delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili utilizzati nell'esercizio dell'attività professionale; tali spese sono deducibili in cinque periodi, a partire da quello di sostenimento, per quote costanti pari al 20%. Per gli immobili ad uso promiscuo, è consentito dedurre una quota pari al 50%;
- le spese per i servizi e la manutenzione ordinaria dell'immobile strumentale utilizzato in base a contratto di locazione. La deduzione spetta nella misura del 50%, qualora l'immobile sia ad uso promiscuo e utilizzato in base a contratto di locazione anche finanziaria.

## **Beni mobili strumentali**

I beni mobili strumentali sono rappresentati da tutte le apparecchiature, macchine, attrezzature e simili che sono utilizzate nell'attività professionale per più esercizi.

Non rientrano in questa categoria gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione.

Il bene deve essere inerente all'attività professionale svolta dal professionista. Il costo relativo ai beni strumentali si deduce in quote di ammortamento secondo le aliquote riportate nel D.M. 31 dicembre 1988.

Pertanto, derogando al principio di cassa, la deducibilità delle quote di ammortamento di tali beni è regolata dal principio di competenza.

Per i beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46, le somme pagate nell'anno sono interamente deducibili dal

reddito di esercizio.

Inoltre, in caso di beni adibiti promiscuamente all'esercizio dell'attività professionale e a fini estranei alla stessa, la deduzione è ammessa nella misura del 50% della quota di ammortamento e, nella misura del 50% del costo sostenuto, per i beni di costo non superiore a 516,46 euro.

## **Beni mobili in leasing**

In caso di acquisto di beni mobili (ad eccezione dei mezzi di trasporto, per cui, come riportato nel paragrafo seguente, è prevista una specifica disciplina) mediante contratti di locazione finanziaria, sono deducibili i canoni maturati nel periodo di imposta, a condizione che il contratto non sia di durata inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente alle aliquote ministeriali.

Alla scadenza del contratto il professionista può riscattare o meno il bene.

Nel primo caso, versando il prezzo del riscatto, l'utilizzatore diventa proprietario del bene e, pertanto, tale costo può essere ammortizzato secondo le regole ordinarie.

Nel secondo caso, il bene strumentale cessa di essere utilizzato senza che per questo venga meno la deducibilità fiscale dei canoni di leasing già maturati.

## Mezzi di trasporto

Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore (autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli), utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, sono deducibili nella misura del 40%, sino ad un costo massimo di:

- 18.075,99 euro per le autovetture e gli autocaravan;
- 4.131,66 euro per i motocicli;
- 2.065,83 euro per i ciclomotori.

La deducibilità è ammessa limitatamente ad un solo veicolo. Se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni professionali la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato; inoltre, tali limiti sono riferiti a ciascun socio o associato.

Relativamente ai mezzi di trasporto acquisiti in leasing, la deducibilità dei canoni è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dalle apposite tabelle ministeriali; inoltre, non si tiene conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati sopra.

Invece, se i veicoli sono presi a noleggio, la deducibilità può essere calcolata su un costo massimo non superiore a:

- 3.615,20 euro per le autovetture e gli autocaravan;
- 774,69 euro per i motocicli;
- 413,17 euro per i ciclomotori.

Vale la pena di ricordare che le regole sopra riportate trovano applicazione anche per le spese connesse all'uso dei veicoli, tra cui, ad esempio, quelle relative all'acquisto di carburanti e lubrificanti.

## Apparecchi di telefonia fissa e mobile e personal computer

Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature telefoniche (sia fisse che mobili), sono deducibili nella misura dell'80%.

### ATTENZIONE

Rientrano in tale ambito applicativo le spese sostenute per l'acquisto del modem ovvero del router ADSL e dell'eventuale software specifico, mentre i costi relativi al personal computer vanno dedotti secondo i criteri generali che sovrintendono alla formazione del reddito d'impresa o professionale.

## Compensi corrisposti a terzi e a familiari

I compensi corrisposti a terzi ed inerenti l'attività professionale sono interamente deducibili. Invece, i compensi pagati al coniuge, ai figli minori o inabili al lavoro e agli ascendenti – per prestazioni di lavoro dipendente, di collaborazione coordinata e continuativa, di lavoro autonomo occasionale – rese al professionista, nonché le quote di TFR ed i premi assicurativi, sono indeducibili.

È possibile dedurre solamente i contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori versati per i familiari.

I compensi non ammessi in deduzione dal reddito del professionista non sono imponibili in capo ai familiari percipienti.

Sono invece sempre deducibili i compensi per prestazioni professionali pagati ai familiari titolari di partita IVA, come anche le spese (stipendi, contributi previdenziali e assistenziali) sostenute per i lavoratori dipendenti (si applicano, infatti, le stesse regole valide per le imprese).

## **Spese di viaggio, di albergo e ristorante**

Le spese di viaggio inerenti l'esercizio dell'attività professionale, se documentate, possono essere dedotte senza limiti.

Le prestazioni alberghiere e la somministrazione di alimenti e bevande, a partire dal 1° gennaio 2009, sono deducibili nella misura del 75% e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

Non sono interessate al predetto limite le spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura, le quali sono quindi interamente deducibili. Il predetto limite, inoltre, non si applica alle spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti.

Le spese di vitto e alloggio che costituiscono spese di rappresentanza sono deducibili nella misura del 75% e per un importo complessivamente non superiore all'1% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Le spese di vitto e alloggio sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e corsi di aggiornamento professionale, devono essere assunte nella misura del 75% e sono deducibili nel limite del 50% del loro ammontare.

## **Altre spese**

Sono deducibili nella determinazione del reddito imponibile, per intero, ovvero nella misura del 50%, se ad utilizzo promiscuo:

- le spese per l'acquisto di energia elettrica utilizzata nello studio professionale;
- le somme corrisposte per poter fruire di un marchio prestigioso di uno studio professionale, al fine di incrementare la propria clientela e applicare tariffe più alte;
- le altre spese, inerenti l'attività professionale o artistica, effettivamente sostenute e debitamente documentate.

**PRINCIPALI SPESE INERENTI L'ATTIVITÀ DI LAVORO AUTONOMO**

<b>Tipo di spesa</b>	<b>Deducibilità</b>	<b>Particolarità</b>
Acquisto autovettura (1)	40%	Limite massimo di spesa: 18.075,00 (2) (3)
Acquisto motociclo (1)	40%	Limite massimo di spesa: 4.734,66 (2) (3)
Acquisto ciclomotore (1)	40%	Limite massimo di spesa: 2.065,83 (2) (3)
Roileggio o locazione autovettura (1)	40%	Limite massimo di spesa: 3.645,00
Roileggio o locazione motociclo (1)	40%	Limite massimo di spesa: 774,59
Roileggio o locazione ciclomotore (1)	40%	Limite massimo di spesa: 413,217
Spese connesse all'uso dei veicoli	40%	
Acquisto apparecchi di telefonia fissa e mobile	80%	(3)
Spese per canoni e consumi telefonici	80%	
Acquisto personal computer, stampanti e macchine di ufficio	100%	(3)
Acquisto di arredamenti di ufficio	100%	(3)
Compensi a terzi e spese per dipendenti	100%	
Compensi a familiari titolari di partita IVA	100%	
Compensi a familiari non titolari di partita IVA	0%	Possano essere dedotti solo i contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori
Spese per alberghi e ristoranti	75%	Limite massimo: 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (4)
Spese di rappresentanza	100%	Limite massimo: 1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (5)
Spese per partecipazione a convegni, congressi e corsi	50%	Sono comprese anche le spese di viaggio e soggiorno (5)
Spese di viaggio	100%	Se le spese riguardano consumi di carburanti sono deducibili nella misura del 40%
Spese per energia elettrica	100%	
Acquisto di testi e pubblicazioni professionali	100%	(3)
Acquisto di materiale di cancelleria	100%	

Note:

- (1) La deducibilità è ammessa limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta mediante associazione professionale, la deducibilità spetta per un solo veicolo per associato;
- (2) Nel caso di acquisto mediante contratto di leasing, per poter dedurre i canoni è necessario che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento previsto per il bene;
- (3) La deduzione della spesa di acquisto avviene interamente nel periodo d'imposta, se di ammontare inferiore a 516,46 euro; in caso contrario, si applicano le apposite percentuali di ammortamento;
- (4) Le spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura sono interamente deducibili;
- (5) Se si tratta di spese per alberghi e ristoranti si applica il limite di deducibilità del 75%.

## IL REGIME DEI MINIMI

Il regime fiscale agevolato per i contribuenti cosiddetti "minimi", introdotto a partire dal 1° gennaio 2008, in linea di massima, prevede l'applicazione di una imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 20%.

I contribuenti che iniziano una attività di lavoro autonomo e presumono di rispettare i requisiti previsti per l'applicazione del regime in esame, devono comunicarlo nella dichiarazione di inizio attività (modello AA9/9), barrando l'apposita casella nel quadro B.

### CONTRIBUENTI AMMESSI E CONDIZIONI RICHIESTE

Rientrano nel regime dei contribuenti minimi i lavoratori autonomi e le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che nell'anno solare precedente hanno conseguito compensi in misura non superiore a 30.000 euro.

Sono esclusi i soggetti non residenti che svolgono l'attività nel territorio dello Stato e coloro che si avvalgono di regimi speciali di determinazione dell'IVA.

I compensi rilevanti sono quelli richiamati in precedenza quando si è analizzato il regime "ordinario".

Per avvalersi del regime in esame è, altresì, necessario che i contribuenti:

1. nell'anno solare precedente a quello di entrata nel regime non abbiano:

- effettuato cessioni all'esportazione, ovvero operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, operazioni con lo Stato della Città del Vaticano o con la Repubblica di San Marino, trattati ed accordi internazionali;
  - sostenuto spese per lavoro dipendente o per collaboratori, anche assunti con le modalità riconducibili ad un progetto o programma di lavoro, o fase di esso, ad eccezione delle spese per prestazioni di natura occasionale;
  - erogato somme sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro; tale condizione si ritiene comunque valida anche nel caso in cui all'associato non siano stati distribuiti utili in quanto l'esercizio si sia chiuso con una perdita;
2. nei tre anni precedenti a quello di entrata nel regime non abbiano acquistato, anche mediante contratti di appalto e di locazione, anche finanziaria, beni strumentali di valore complessivo superiore a 15.000 euro (in caso di beni promiscui, si considera il 50% del valore).

I soggetti che iniziano l'attività possono immediatamente applicare il regime agevolato se prevedono di rispettare le predette condizioni, tenendo conto che, in caso di inizio di attività in corso d'anno, il limite dei 30.000 euro di ricavi o compensi deve essere ragguagliato all'anno.

Riguardo agli acquisti di beni strumentali, il limite va riferito all'intero triennio precedente e non ragguagliato ad anno. All'importo di 15.000 euro occorre far riferimento, pertanto, anche nell'eventualità che l'attività sia iniziata da meno di tre anni.

Il valore dei beni strumentali cui far riferimento è costituito dall'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni di acquisto effettuate anche presso soggetti non titolari di partita IVA.

## **AGEVOLAZIONI E SEMPLIFICAZIONI**

I contribuenti che applicano il regime dei contribuenti minimi usufruiscono, sostanzialmente, di due differenti tipi di agevolazioni:

- applicazione di una imposta sostitutiva del 20% sul reddito determinato secondo apposite regole che sostituisce sia l'Irpef e le relative addizionali che l'Irap e l'Iva;
- esonero dalla maggior parte degli obblighi contabili e dichiarativi.

In particolare, con riferimento a tale ultimo aspetto, le semplificazioni contabili riguardano:

- l'esonero dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'IVA e da tutti gli altri obblighi previsti dal D.P.R. n. 633/1972 (registrazione delle fatture emesse e di acquisto, dichiarazione e comunicazione annuale, compilazione elenchi clienti e fornitori, ecc.);
- l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili anche ai fini delle imposte sui redditi.

I contribuenti minimi, invece, continuano a:

- numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali;
- emettere le fatture con l'indicazione che trattasi di "operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria per il 2008";
- integrare le fatture per gli acquisti intracomunitari;
- versare l'imposta di cui al punto precedente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni;
- presentare agli uffici doganali gli elenchi Intrastat.

Durante la permanenza nel regime agevolato, non è possibile esercitare il diritto di rivalsa né è possibile detrarre l'Iva assolta sugli acquisti nazionali e comunitari e sulle importazioni.

La fattura emessa non deve, pertanto, recare l'addebito dell'imposta.

Relativamente alle modalità di determinazione del reddito di lavoro autonomo su cui applicare l'imposta sostitutiva del 20%, vale il "principio di cassa".

## **ATTENZIONE**

A differenza di quanto previsto per i contribuenti che adottano il regime ordinario, per i minimi i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo. L'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo del contribuente.

## IL REGIME SOSTITUTIVO PER LE NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE

I soggetti che desiderano avvalersene devono comunicare la scelta utilizzando l'apposito modello disponibile gratuitamente sul sito dell'Agenzia delle Entrate:

- in sede di presentazione della dichiarazione d'inizio attività o entro 30 giorni dalla data di presentazione di questa;
- entro 30 giorni dall'inizio del periodo d'imposta (per i due periodi d'imposta successivi a quello d'inizio).

La scelta vincola il contribuente per almeno un periodo d'imposta e può essere revocata, con analoga procedura, con una comunicazione ad un ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate.

Lo stesso modello deve essere utilizzato qualora il contribuente intenda chiedere all'Agenzia delle Entrate anche l'assistenza fiscale nell'adempimento degli obblighi tributari (il cosiddetto servizio di "Tutoraggio").

### DECADENZA

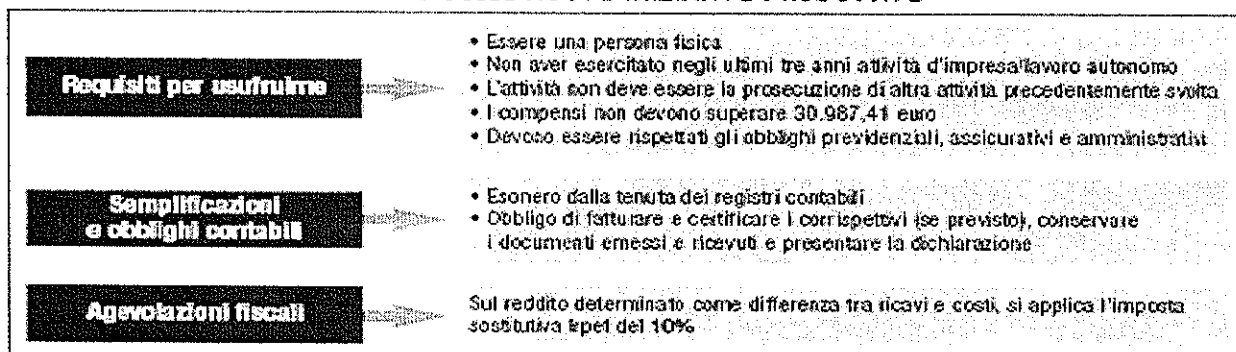
L'unica causa di decadenza prevista è il superamento dei limiti dei compensi o ricavi richiesti dalla norma.

In particolare, il regime agevolato cessa di trovare applicazione e l'intero reddito d'impresa o di lavoro autonomo è assoggettato a tassazione ordinaria:

- dal periodo d'imposta successivo, nel caso in cui siano superati, ma non oltre il 50%, i limiti di ricavi e compensi richiesti per fruire dell'agevolazione; in pratica, il superamento dei valori massimi entro limiti contenuti consente di mantenere il godimento dell'agevolazione per l'anno in cui si è verificato;
- a decorrere dallo stesso periodo d'imposta in cui si verifica lo splafonamento, nel caso in cui, invece, i ricavi e i compensi superino del 50% i limiti richiesti.

L'eventuale ritardo nel comunicare la scelta non pregiudica il diritto ad accedere al regime agevolato.

### REGIME DELLE NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE



## IL REGIME SOSTITUTIVO PER LE NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE

Si tratta del regime fiscale agevolato rivolto alle persone fisiche che iniziano una nuova attività di lavoro autonomo.

Esso è applicabile per il primo periodo d'imposta e i due successivi e prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef del 10% e una serie di semplificazioni contabili.

### CONTRIBUENTI AMMESSI E CONDIZIONI RICHIESTE

Il beneficio del regime agevolato può essere riconosciuto esclusivamente a contribuenti in possesso di determinati requisiti e solo al verificarsi di specificate condizioni:

- il contribuente che lo richiede deve essere una persona fisica;
- il contribuente non deve aver esercitato negli ultimi tre anni attività artistica, professionale o d'impresa, neppure in forma associata o familiare. La qualità di socio in società personali o di capitale non costituisce a priori una causa ostativa per l'adozione del regime agevolato. Occorre far riferimento all'effettivo esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo svolta in concreto dal socio. Pertanto, se il contribuente è stato socio accomandante di una S.a.s. o socio in S.r.l., egli può ugualmente fruire del regime agevolato purché non abbia svolto, nei tre anni precedenti, attività di gestione all'interno della società, ma abbia conferito solo capitale;
- l'attività da esercitare non deve costituire il proseguimento di un'altra attività svolta precedentemente anche in forma di lavoro dipendente o autonomo (tranne il caso del periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni). Tale condizione, posta dalla norma, ha chiaramente carattere antielusivo poiché si vogliono evitare abusi dei contribuenti i quali, al solo fine di avere le agevolazioni tributarie previste da questo regime, potrebbero, di fatto, continuare ad esercitare l'attività in precedenza svolta, modificando soltanto la veste giuridica;
- è necessario che si realizzino compensi di lavoro autonomo non superiori a 30.987,41 euro;
- occorre osservare regolarmente gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi.

### ATTENZIONE

In caso di contemporaneo esercizio di più attività, ai fini dell'individuazione del limite dei compensi, si fa riferimento all'attività prevalentemente esercitata, vale a dire quella con la quale sono stati conseguiti maggiori compensi nel periodo d'imposta. La somma dei compensi riguardanti le singole attività non può comunque superare detti limiti. Qualora un contribuente subentri in un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, i limiti dei compensi non devono essere stati superati dal precedente titolare nel periodo d'imposta precedente a quello in cui si subentra.

### AGEVOLAZIONI

Per coloro i quali, in possesso dei relativi requisiti richiesti dalla norma, scelgono di avvalersi del regime fiscale di favore, le agevolazioni consistono in:

1. tassazione forfetaria del reddito di lavoro autonomo, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, e relative addizionali regionali e comunali, nella misura del 10%. Il reddito di lavoro autonomo, dato che è già soggetto ad imposta sostitutiva, non concorre alla formazione del reddito complessivo netto ai fini Irpef;

### ATTENZIONE

L'imposta è sostitutiva solo dell'Irpef. Pertanto, si versano regolarmente le altre imposte (ad eccezione dell'acconto annuale dell'imposta sul valore aggiunto).



2. semplificazione degli adempimenti contabili con l'esonero dai seguenti obblighi contabili:

- registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte dirette, dell'Irap e dell'Iva;
- liquidazioni e versamenti periodici dell'Iva;

#### **ATTENZIONE**

Non si è esonerati dagli obblighi di dichiarazione e di versamento annuale (l'Iva a debito è dovuta annualmente anziché alle scadenze periodiche). Rimane in ogni caso l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi e, se previsto, l'obbligo di emissione di fatture e scontrini fiscali.

3. non assoggettamento a ritenuta d'acconto, da parte del sostituto d'imposta, dei compensi riguardanti il reddito oggetto del regime fiscale agevolato; a tal fine i contribuenti devono rilasciare una dichiarazione dalla quale risulti che il loro reddito è soggetto ad imposta sostitutiva e che pertanto non deve essere effettuata la ritenuta d'acconto;

4. assistenza gratuita fornita direttamente dall'Agenzia delle Entrate (cosiddetto "tutoraggio"): è prevista la facoltà per il contribuente di essere assistito gratuitamente dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente negli adempimenti fiscali formali (ad esempio: compilazione dell'Unico, liquidazione dei tributi, ecc.);

5. concessione di un credito d'imposta per l'acquisto di apparecchiature informatiche: ai contribuenti che per usufruire dell'assistenza acquistano computer, modem e stampante è riconosciuto un credito d'imposta pari al 40% del loro costo, con il limite massimo di 309,87 euro.

#### **DURATA E COMUNICAZIONE DELL'OPZIONE**

Il regime agevolato ha la durata massima di tre anni e si applica per il primo periodo d'imposta in cui ha inizio l'attività e per i due successivi

## RITENUTE ALLA FONTE E ADEMPIMENTI DICHIARATIVI

### ■ Le ritenute sui redditi di lavoro autonomo

### ■ Certificazione delle ritenute

### ■ Dichiarazione dei redditi

## LE RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo anche sotto forma di partecipazione agli utili i sostituti d'imposta devono operare, all'atto del pagamento, una ritenuta variabile sia riguardo all'aliquota che alla tipologia (d'acconto o d'imposta).

### CHI DEVE EFFETTUARE LE RITENUTE

In linea generale, i soggetti obbligati all'applicazione delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo corrisposti sono:

- le società di capitali residenti nel territorio dello Stato, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, che abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, compresi i consorzi, le associazioni non riconosciute, le società di persone e gli enti equiparati;
- le persone fisiche che esercitano attività d'impresa o arte e professione;
- i Gruppi Europei di Interesse Economico (G.E.I.E.);
- le società ed enti di qualsiasi tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato;
- le imprese agricole;
- il condominio;
- i curatori fallimentari;
- le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici;
- i trust;
- le aziende coniugali.

### REDDITI SOGGETTI A RITENUTA

Sono soggetti alla ritenuta i compensi per prestazioni di lavoro autonomo corrisposti a qualunque titolo.

In particolare si tratta dei compensi corrisposti:

- per prestazioni di lavoro autonomo anche occasionale, ed anche sotto forma di partecipazione agli utili;
- per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;
- sugli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione, quando l'apporto dell'associato è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- sugli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;
- sui redditi derivanti dalla cessione di diritti d'autore da parte dello stesso autore;
- sui diritti per opere d'ingegno, ceduti da persone fisiche non imprenditori o professionisti che le hanno acquistate.

Sono esclusi dall'applicazione della ritenuta i compensi di importo inferiore a euro 25,82 (sempre che non si tratti di acconti relativi a prestazioni di importo complessivo superiore a tale limite), corrisposti dagli enti pubblici e privati, non aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, per prestazioni di lavoro autonomo occasionale.

## IMPORTI SU CUI APPLICARE LA RITENUTA

La determinazione della base imponibile soggetta a ritenuta segue determinate regole.

In particolare, rientrano nella base imponibile oltre ai compensi professionali anche i rimborsi a piè di lista per le spese di viaggio, vitto ed alloggio e tutte le spese documentate anticipate dal professionista e rimborsate dal committente, anche se sono state sostenute nell'interesse di quest'ultimo.

Inoltre, è soggetto a ritenuta il contributo INPS addebitato al cliente (4%) da parte di lavoratori autonomi iscritti alla gestione separata INPS.

Invece, non concorrono alla formazione della base imponibile:

- i contributi previdenziali e assistenziali previsti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde;
- le somme ricevute a titolo di rimborso spese anticipate in nome e per conto del cliente a condizione che non costituiscano spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo e che siano debitamente e analiticamente documentate.

Riguardo ai redditi derivanti dalla cessione di diritti d'autore e di quelli per le opere d'ingegno, il reddito imponibile è dato dall'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta ridotto del 25% a titolo di deduzione forfetaria delle spese sostenute (importo elevato al 40% se i compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni).

## ALIQUOTE

Per i redditi di lavoro autonomo corrisposti a soggetti residenti, la ritenuta, effettuata a titolo d'acconto, è pari al 20%.

Se, invece, i compensi sono corrisposti a soggetti non residenti per prestazioni svolte sul territorio dello Stato, si applica una ritenuta a titolo di imposta in misura del 30% dell'ammontare corrisposto.

La medesima aliquota del 30% a titolo d'imposta si applica sui compensi e le somme corrisposti a non residenti per l'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, brevetti, invenzioni industriali e simili, di cui all'art. 23, comma 2, lett. c), TUIR.

Se i predetti compensi per prestazioni di lavoro autonomo ed assimilati sono corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti si applica la ritenuta a titolo di acconto in misura del 20%.

## TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO

Le ritenute vanno versate dai sostituti entro il 16 del mese successivo a quello del pagamento.

Se il predetto termine cade di sabato o di giorno festivo il versamento è posticipato al primo giorno lavorativo successivo.

Il versamento va effettuato utilizzando il modello F24, esclusivamente con modalità telematiche per i sostituti titolari di partita IVA, utilizzando il codice tributo 1040.

## RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Tipo di reddito	Aliquota ritenuta	Base imponibile
Compensi per prestazioni di lavoro autonomo anche occasionale	20% a titolo d'acconto	100%
Compensi per cessione diritti d'autore da parte dello stesso autore: • soggetti di età superiore a 35 anni; • soggetti di età inferiore a 35 anni	20% a titolo d'acconto 20% a titolo d'acconto	75% 60%
Compensi per l'assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere	20% a titolo d'acconto	100%
Compensi ad associati in partecipazione che apportano solo lavoro	20% a titolo d'acconto	100%
Partecipazione agli utili di soci fondatori o promotori	20% a titolo d'acconto	100%
Compensi di qualsiasi natura per prestazioni di lavoro autonomo anche occasionale corrisposti a soggetti non residenti	30% a titolo d'imposta	100%
Compensi per cessione di opere d'ingegno, brevetti industriali, marchi d'impresa, formule, ecc. corrisposti a soggetti non residenti	30% a titolo d'imposta	100%

## **CERTIFICAZIONE DELLE RITENUTE**

Torna a: RITENUTE ALLA FONTE E ADEMPIMENTI DICHIARATIVI

Le ritenute corrisposte devono essere certificate da parte dei soggetti obbligati ad operarle.

La certificazione, che va consegnata al lavoratore autonomo entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti, deve attestare:

- l'ammontare complessivo delle somme e dei valori corrisposti;
- l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali;
- eventuali altri dati.

## DICHIARAZIONE DEI REDDITI

I contribuenti che esercitano attività di lavoro autonomo, se obbligati alla tenuta delle scritture contabili, sono tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi (modello Unico), anche in mancanza di redditi.

Tra gli altri, devono essere compilati:

- il quadro RE, nel quale dichiarare i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni;
- il quadro RL, sezione III, in cui indicare gli altri redditi di lavoro autonomo.

### **ATTENZIONE**

Nel caso in cui i lavoratori autonomi svolgano la propria attività sotto forma di associazione professionale, mentre quest'ultima è tenuta alla presentazione del modello Unico Società di persone, i singoli professionisti associati dichiarano il proprio reddito di partecipazione utilizzando il quadro RH di Unico Persone fisiche.

La dichiarazione dei redditi va presentata, esclusivamente con modalità telematiche, entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento.

Invece, le imposte scaturenti da essa, vanno versate, salvo eventuali proroghe:

- entro il 16 giugno;
- entro il 16 luglio, maggiorando quanto dovuto dello 0,4%.

È sempre possibile, comunque, rateizzare gli importi dovuti, applicando l'interesse su base annua del 4%.