

TITOLO IV RAPPORTI POLITICI

Art. 48.

Sono elettori tutti i cittadini, uomini e donne, che hanno raggiunto la maggiore età.

Il voto è personale ed eguale, libero e segreto. Il suo esercizio è dovere civico.

La legge stabilisce requisiti e modalità per l'esercizio del diritto di voto dei cittadini residenti all'estero e ne assicura l'effettività. A tale fine è istituita una circoscrizione Estero per l'elezione delle Camere, alla quale sono assegnati seggi nel numero stabilito da norma costituzionale e secondo criteri determinati dalla legge. [7]

Il diritto di voto non può essere limitato se non per incapacità civile o per effetto di sentenza penale irrevocabile o nei casi di indegnità morale indicati dalla legge.

Art. 49.

Tutti i cittadini hanno diritto di associarsi liberamente in partiti per concorrere con metodo democratico a determinare la politica nazionale.

Art. 50.

Tutti i cittadini possono rivolgere petizioni alle Camere per chiedere provvedimenti legislativi o esporre comuni necessità.

Art. 51.

Tutti i cittadini dell'uno o dell'altro sesso possono accedere agli uffici pubblici e alle cariche elettive in condizioni di eguaglianza, secondo i requisiti stabiliti dalla legge. A tale fine la Repubblica promuove con appositi provvedimenti le pari opportunità tra donne e uomini. [8]

La legge può, per l'ammissione ai pubblici uffici e alle cariche elettive, parificare ai cittadini gli italiani non appartenenti alla Repubblica.

Chi è chiamato a funzioni pubbliche elettive ha diritto di disporre del tempo necessario al loro adempimento e di conservare il suo posto di lavoro.

Art. 52.

La difesa della Patria è sacro dovere del cittadino.

Il servizio militare è obbligatorio nei limiti e modi stabiliti dalla legge. Il suo adempimento non pregiudica la posizione di lavoro del cittadino, né l'esercizio dei diritti politici.

L'ordinamento delle Forze armate si informa allo spirito democratico della Repubblica.

Art. 53.

Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Art. 54.

Tutti i cittadini hanno il dovere di essere fedeli alla Repubblica e di osservarne la Costituzione e le leggi.

dell'articolo 50; comunque erogate, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 e quelle di cui all'articolo 23, comma 6, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252-6) d-bis) i compensi di cui all'lettera l) del comma 1 dell'articolo 47 (50); percepiti dai soggetti che hanno raggiunto l'età prevista dalla vigente legislazione per la pensione di vecchiaia e che possiedono un reddito complessivo di importo non superiore a lire 18 milioni al netto della deduzione prevista dall'articolo 10, comma 3-bis per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e per le relative pensioni, costituiscono reddito per la parte che eccede complessivamente nel periodo d'imposta lire 6 milioni; (6)

lettera d-ter) (abrogata) (7)

Modifiche

- (1) *Articolo aggiunto dall'art. 4, co. 1, D.Lgs. 2.9.1997, n. 314, con effetto dall'1.1.1998.*
- (2) *Lettera soppressa dall'art. 1, co. 1, lett. e), D.Lgs. 18.2.2000, n. 47 (S.O. n. 41 alla G.U. n. 57 del 9.3.2000), per la decorrenza si veda l'art. 19 del medesimo decreto [CFF 5814].*
- (3) *Lettera così modificata dall'art. 2, co. 1, lett. i), L. 23.12.2000, n. 388 (S.O. n. 219 alla G.U. n. 302 del 29.12.2000), con effetto, ai sensi del co. 8 del medesimo articolo, a decorrere dal periodo d'imposta 2001: La lettera era stata aggiunta dall'art. 6, co. 1, lett. i), L. 23.12.1999, n. 488, con effetto dal periodo d'imposta 2000.*
- (4) *Ultimo periodo della presente lettera è stato soppresso dall'art. 13, co. 1, lett. e), D.Lgs. 18.2.2000, n. 47 (S.O. n. 41 alla G.U. n. 57 del 9.3.2000); per la decorrenza si veda l'art. 16, co. 1, del medesimo decreto [CFF 5813].*
- (5) *Lettera così modificata dall'art. 21, co. 1, D.Lgs. 5.12.2005, n. 232 (S.O. n. 200 alla G.U. n. 289 del 13.12.2005); con effetto dall'1.1.2007.*
- (6) *Lettera aggiunta dall'art. 13, co. 1, lett. c), D.Lgs. 23.12.1999, n. 505, con effetto dall'1.1.2000.*
- (7) *Lettera abrogata dall'art. 21, co. 3, lett. d), D.Lgs. 5.12.2005, n. 232 (S.O. n. 200 alla*

G.U. n. 289 del 13.12.2005), con effetto dall'1.1.2007.

Capo V - Redditi di lavoro autonomo

5153 ■ Art. 53 - Redditi di lavoro autonomo

1. Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5.

2. Sono inoltre redditi di lavoro autonomo:

- lettera a) (abrogata) (1) (2)
- b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;
- c) le partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 41 (44) quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- d) le partecipazioni 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 di rapporti di agenzia;
- f) i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349. (3)
3. Per i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratti di lavoro autonomo di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91, si applicano le disposizioni relative ai redditi indicati alla lettera a) del comma 2.

delle lettere a) e b) del medesimo comma 1-bis. (4) (5)

1-ter. Si considerano 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. (3)

1-quater. Concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale. (3)

2. Per i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5, sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. E tuttavia consentita la deduzione integrale, nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a Euro 516,4. La deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto e comunque con un minimo di otto anni e un massimo di quindici se lo stesso ha per oggetto beni immobili. Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili dei beni immobili strumentali, si applica l'articolo 36, commi 7 e 7-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. Per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo. I canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali sono deducibili nei

Modifiche

(1) *Lettera abrogata dall'art. 34, co. 1, lett. d), L. 21.11.2000, n. 342 (S.O. n. 194 alla G.U. n. 276 del 25.11.2000), con effetto dall'1.1.2001.*

(2) *Ai sensi dell'art. 34, co. 3, L. 21.11.2000, n. 342 (CFF 5847), tutti i riferimenti alla presente lettera devono intendersi effettuati all'art. 47 (ora 50), co. 1, lett. e-bis), D.P.R. 22.12.1986, n. 917.*

(3) *Lettera aggiunta dall'art. 4, co. 1, lett. a), D.L. 14.3.1988, n. 70, con modificazioni, L. 13.5.1988, n. 154, con effetto, ai sensi del co. 3 del medesimo articolo, dal periodo d'imposta iniziato successivamente al 31.12.1987.*

5154 ■ Art. 54 - Determinazione del reddito di lavoro autonomo

1. Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.

1-bis. Concorrono a formare il reddito le plusvalenze dei beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5, se:

- a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- b) sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- c) i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione. (3)
- 1-bis-1. Le minusvalenze dei beni strumentali di cui al comma 1-bis sono deducibili se sono realizzate ai sensi

periodo d'imposta in cui maturano. Le spese relative all'ammortamento, alla ristrutturazione, e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta dal registro di cui all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi. (5) (2)

3. Le spese relative all'acquisto di beni mobili diversi da quelli indicati nel comma quarto adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale e familiare del contribuente sono ammortizzabili, o deducibili se il costo unitario non è superiore a 1 milione di lire (€ 516,46), nella misura del 50 per cento; nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relative all'impiego di tali beni. Per gli immobili utilizzati promiscuamente, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, è deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50 per cento del relativo canone. Nella stessa misura sono deducibili le spese per i servizi relativi a tali immobili nonché quelle relative all'ammortamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili utilizzati, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono. (6) (2)

3-bis. Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature

terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259, sono deducibili nella misura dell'80 per cento. (7)

Comma 4 (abrogato) (8)

5. Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Le predette spese sono integralmente deducibili se sostenute dal contribuente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura. Le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o di professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito; le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno, sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare. (9)

6. Tra le spese di prestazioni di lavoro deducibili si comprendono, salvo il disposto di cui al comma 6-bis, anche le quote delle indennità di cui alle lettere a) e c) del comma 1 dell'articolo 16 maturate nel periodo di imposta. Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti e professioni sono deducibili nelle misure previste dal comma 1-ter dell'articolo 62 (95, co. 3). (10)

6-bis. Non sono ammesse deduzioni per i compensi al coniuge, ai figli, affidati o affilati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti dell'artista o professionista ovvero dei soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista ovvero della società o associazione. I compensi non ammessi in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti. (11)

si applicano agli immobili acquistati nel periodo dall'1.1.2007 al 31.12.2009 e ai contratti di locazione finanziaria stipulati nel medesimo periodo; tuttavia, per i periodi di imposta 2007, 2008 e 2009, gli importi deducibili sono ridotti a un terzo.

- (3) Comma aggiunto dall'art. 36, co. 29, lett. a), n. 1), D.L. 4.7.2006, n. 223, conv. con modif. con L. 4.8.2006, n. 248, con effetto dal 4.7.2006.
- (4) Comma aggiunto dall'art. 1, co. 334, lett. b), L. 27.12.2006, n. 296.
- (5) Comma così sostituito dall'art. 1, co. 334, lett. c), L. 27.12.2006, n. 296.
- (6) Periodo così sostituito dall'art. 1, co. 334, lett. d), L. 27.12.2006, n. 296.
- (7) Comma così sostituito dall'art. 1, co. 402, L. 27.12.2006, n. 296, con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2006; per il medesimo periodo d'imposta, nella determinazione dell'acconto dovuto ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP, si assume quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata tenendo conto delle modifiche.
- (8) Comma abrogato dall'art. 17, co. 2, lett. a), L. 27.12.1997, n. 449, con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 31.12.1997. In precedenza, il comma era stato sostituito dall'art. 26, co. 6, lett. b), D.L. 23.1989, n. 69, conv. con modif. con L. 27.4.1989, n. 154, con effetto, ai sensi dell'art. 38, co. 1 del medesimo decreto (GFF © 5436), a partire dal periodo d'imposta in corso al 2.3.1989, e successivamente modificato dall'art. 8, co. 1, lett. a), D.L. 20.6.1996, n. 323, conv. con modif. con L. 8.8.1996, n. 425, con effetto per le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relativi al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso, e dall'art. 3, co. 21, lett. a), L. 23.12.1996, n. 662, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 31.12.1996.
- (9) Comma così modificato, dall'art. 83, co. 28-quadri lett. b), D.L. 25.6.2008, n. 112, conv. con modif. con L. 6.8.2008, n. 133 (S.O. n. 152 alla G.U. n. 147 del 25.6.2008), S.O. n. 196 alla G.U. n. 195 del 21.8.2009, con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2008.
- (10) Comma così modificato dall'art. 3, co. 21, lett. a), L. 27.12.2006, n. 296.
- (11) Comma così modificato, dall'art. 1, co. 334, lett. a), L. 27.12.2006, n. 296.

Il contribuente può beneficiare della deduzione delle spese di rappresentanza e di quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o di professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito; le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno, sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare.

Modifiche

- (1) Alinea così modificato dall'art. 1, co. 334, lett. a), L. 27.12.2006, n. 296.
- (2) Ai sensi dell'art. 1, co. 335, L. 296/2006, la modifica in materia di deduzione dell'ammortamento o dei canoni di locazione finanziaria degli immobili strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione

GLI ELEMENTI DISTINTIVI DEL RAPPORTO DI LAVORO AUTONOMO
Art. 54 - DPR 22 dicembre 1986 n° 917 (TUIR)

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 autonomi. 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 esercitate 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, indifferentemente, 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;

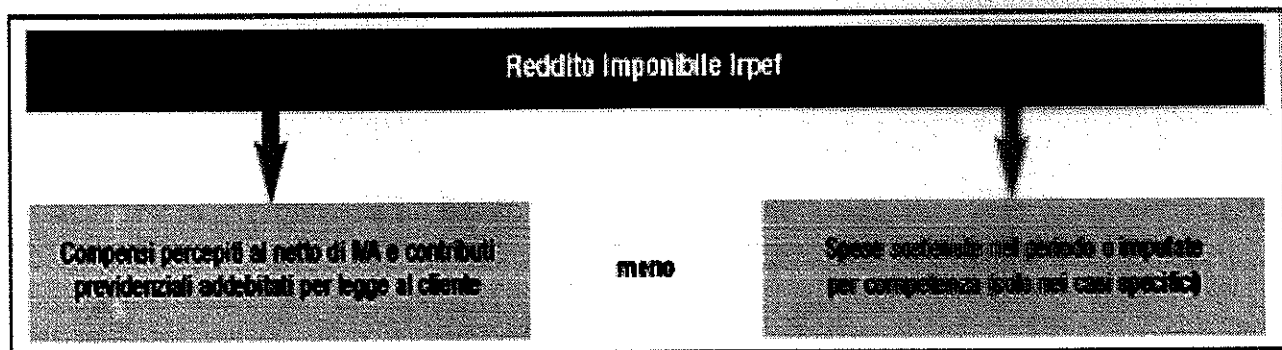
■ **agevolato per le nuove iniziative produttive (articolo 13 della legge n. 388/2000):** si applica a chi intraprende una nuova attività di lavoro autonomo e prevede l'applicazione, per i primi tre esercizi, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF pari al 10% del reddito di lavoro autonomo.

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.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO - REGIME ANALITICO



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 sostenute nel reddito professionale e vengono conglobati alla categoria di compensi);
- i rimborsi spese anticipate in nome e per conto del cliente e addebitate separatamente in fattura (ad esempio imposte pagate dal professionista a per conto del cliente). In quest'ultimo caso il rimborso non deve essere applicata l'IVA e non 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.

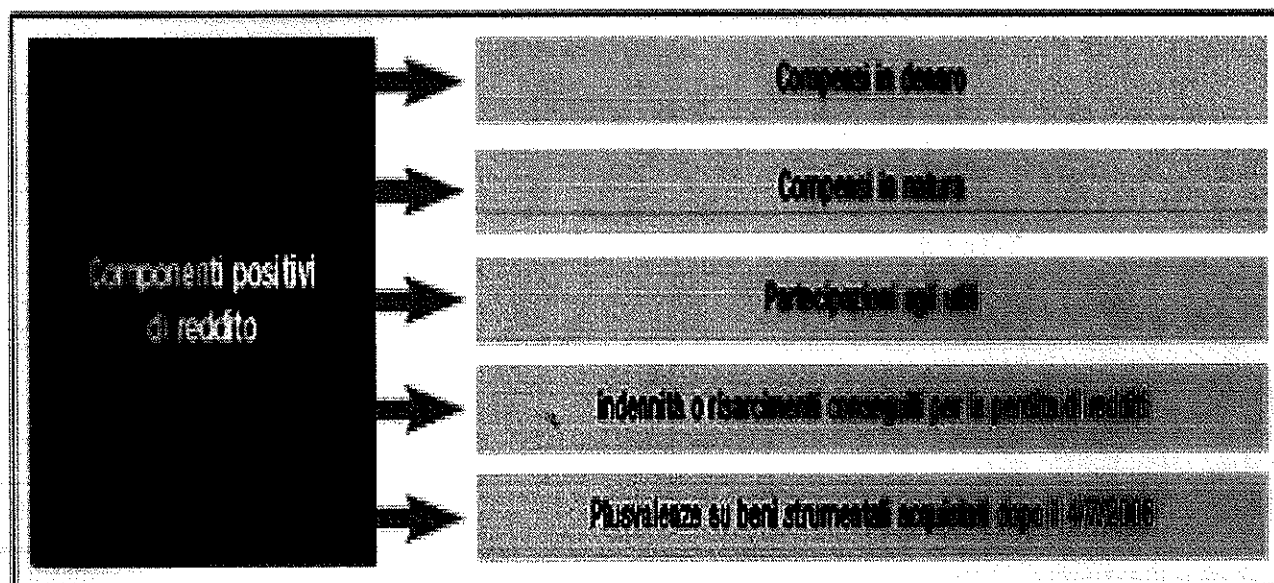
Riguardo alle minusvalenze, invece, rilevano solo quelle previste nei casi 1 e 2 di cui sopra.

ATTENZIONE
Per i beni strumentali ammortizzabili i costi non ammortizzati al momento della cessione sono considerati plusvalenze.

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 posseda 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. E 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 posseda 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%.

ATTUALITÀ

Con la nota in tale ambito applicativa le spese sostenute per l'acquisto di beni strumentali di valore superiore a 500 euro, di cui a 100 euro per il canone ADSL e dell'eventuale software specifico, nonché i costi di gestione del personal computer vanno dedotti secondo i criteri generali che regolano l'accesso del professionista al 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

Tipologia di spesa	Percentuale	Limiti
Acquisto immobiliare (1)	10%	Costo massimo di acquisto di 100.000.000
Acquisto mobiliare (2)	10%	Costo massimo di acquisto di 100.000.000
Acquisto di beni durevoli (3)	10%	Costo massimo di acquisto di 100.000.000
Stipendio a lavoratore autonomo (4)	10%	Costo massimo di stipendio di 100.000
Stipendio a lavoratore familiare (5)	10%	Costo massimo di stipendio di 100.000
Stipendio a lavoratore collaboratore (6)	10%	Costo massimo di stipendio di 100.000
Spese sostenute a fine del lavoro	10%	
Spese sostenute di telefono fissa e mobile	10%	10
Spese per canoni e interessi bancari	10%	
Spese per canoni di locazione, trasporto e gestione di rifiuti	10%	10
Spese di assicurazione di vita	100%	10
Computer e beni di consumo per il lavoro	100%	
Computer e beni di consumo di natura IVA	100%	
Computer e beni di consumo di natura IVA	100%	
Spese per alberghi e ristoranti	75%	Costo massimo di spesa per il periodo d'imposta di 100.000
Spese di rappresentanza	100%	Costo massimo di spesa per il periodo d'imposta di 100.000
Spese per partecipazioni in società, imprese e altro	100%	Costo massimo di spesa per il periodo d'imposta di 100.000
Spese di viaggio	100%	Costo massimo di spesa per il periodo d'imposta di 100.000
Spese per energia elettrica	100%	
Spese di auto e di altri mezzi di trasporto	100%	100
Spese di pubblicità e marketing	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".

CAVITÀ
L'addebito di imposta previsto per i contribuenti che adottano il regime ordinario per l'imposta sul reddito di lavoro autonomo è previsto in alternativa con l'addebito di imposta sul reddito di lavoro autonomo. L'addebito di imposta sul reddito di lavoro autonomo è previsto in alternativa con l'addebito di imposta sul reddito di lavoro autonomo.

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 analogha 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

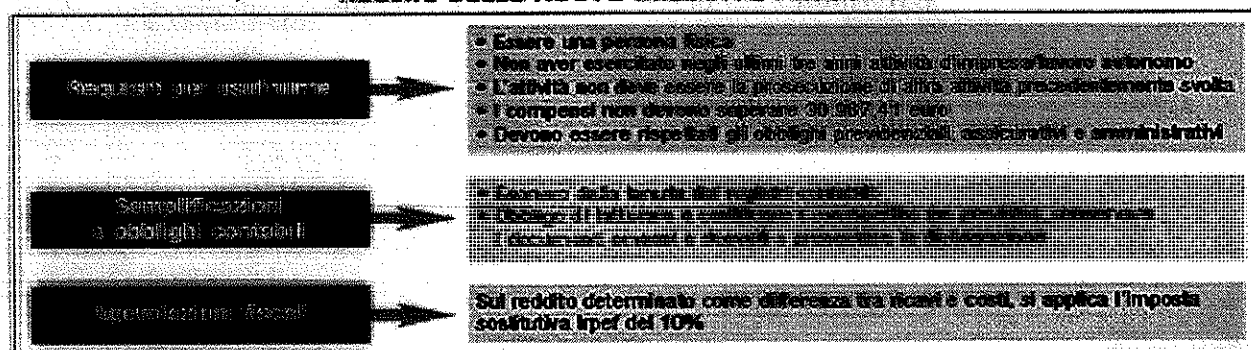
L'unica causa di decadenza prevista è il superamento dei limiti dei compensi o ricavi richiesti dalla norma.

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 dellimitati. Qualora un contribuente subentra 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 esonerano dal versamento di acconto e di versamento annuale dell'Iva a debito e dalla comunicazione annuale alle autorità periodiche. Rimane in ogni caso l'obbligo di versare i pagamenti dovuti ed emessi, se previsto, l'obbligo di compilazione di fatture e cartelle 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	20% a titolo d'acconto	75%
• soggetti di età inferiore a 35 anni	20% a titolo d'acconto	60%
Compensi per 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 compilare il modello Unico, il contribuente deve firmare la propria scheda sulla firma di autografo, nonché quella del professionista, e consegnarla all'ufficio di pertinenza del contribuente. Il contribuente deve inoltre indicare il proprio reddito di pertinenza nel quadro RL del Formulario Unico.

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%.