

BRESCIA 17 SETTEMBRE 2009

Giandomenico Pallotta

Responsabile Ufficio Amministrazione
ENPAPI

ASPETTI GIURIDICI DEL LAVORO AUTONOMO

1. CONCETTO DI LAVORO AUTONOMO

L'art. 2222 c.c. definisce il lavoro autonomo come contratto d'opera in base al quale:

“una persona si obbliga a compiere, verso un corrispettivo, un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente”.

Il contratto risulta quindi caratterizzato dallo svolgimento di una prestazione, per conto di un altro soggetto verso un compenso, senza vincolo di subordinazione ed in condizioni di **assoluta indipendenza**¹.

Con riguardo alle prestazioni di contenuto intellettuale, che per la loro stessa natura non richiedono alcuna organizzazione imprenditoriale, né postulano un'assunzione di rischio a carico del lavoratore, l'accertamento della natura (autonoma o subordinata) del rapporto va desunta esclusivamente dalla posizione tecnico-gerarchica in cui si trovi o meno il lavoratore medesimo, in correlazione ad un potere direttivo del datore di lavoro, inerente l'intrinseco svolgimento di quelle prestazioni.

2. LE PROFESSIONI INTELLETTUALI

Nell'ambito del lavoro autonomo, il legislatore ha voluto inserire una particolare categoria di professionisti il cui esercizio è subordinato alla preventiva iscrizione in appositi albi o elenchi tenuti dalle associazioni professionali (art. 2229²), che avviene in base ad esami o concorsi, volti a certificare la preparazione del professionista: si tratta di quelle professioni in cui assume particolare rilevanza la capacità personale del professionista. Infatti, l'art. 2061 del codice civile afferma che:

“l'ordinamento delle categorie professionali è stabilito dalle leggi, dai regolamenti, dai provvedimenti dell'autorità governativa e dagli statuti delle associazioni professionali”.

L'infermiere professionista, nell'ambito del lavoro autonomo, è una delle professioni intellettuali il cui esercizio è subordinato alla preventiva iscrizione nell'apposito albo

¹ Cass. 29 maggio 1991, n. 6086

² L'art. 2229 del codice civile stabilisce che “la legge determina le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi o elenchi”.

professionale ed, in generale, viene disciplinata dal codice civile dal libro V (lavoro), titolo III (lavoro autonomo), capo II (professionisti intellettuali).

3. CARATTERISTICHE DELLE PRESTAZIONI D'OPERA INTELLETTUALE

a. Lavoro proprio

La prima caratteristica che contraddistingue il lavoratore autonomo è il conferimento del proprio lavoro per l'esecuzione dell'opera o del servizio che gli sono stati affidati, mettendo in evidenza le proprie qualità personali e competenze professionali, elementi in grado di discernere un professionista da un altro. Ciò non toglie la possibilità dell'ausilio di eventuali collaboratori, sotto la sua guida, responsabilità e coordinazione, purché risultino solo da supporto, mentre la parte dell'opera di competenza del professionista deve essere prevalente.

b. Personalità

La personalità del lavoratore autonomo si concretizza nel fatto che il compimento di un'opera o di un servizio deve essere portato a termine da parte di una persona fisica, intendendo escludere, pertanto, qualunque coinvolgimento di soggetti che renderebbero applicabili norme che regolano l'attività d'impresa. Il prestatore autonomo pertanto fornisce personalmente la prestazione lavorativa, ma in modo del tutto indipendente rispetto al committente ed alla sfera lavorativa dello stesso.

Tale caratteristica mette in particolare evidenza la capacità di autodeterminare discrezionalmente la condotta tecnica da osservare, l'assenza di vincoli di subordinazione, la libertà di scelta tra accettare e rifiutare incarichi, la facoltà di accettare o meno rischi professionali.

c. Obbligazione di mezzi

Il contratto, che ha per oggetto una prestazione d'opera intellettuale, comporta normalmente per il professionista un'obbligazione di mezzi, nell'adempimento della quale egli è tenuto a mettere a disposizione la sua professionalità, con una diligenza adeguata alla natura dell'attività esercitata, ai sensi dell'art. 1176 del codice civile.

Questa tipologia di obbligazione implica lo svolgimento di una determinata attività senza, tuttavia, garantire il risultato che il committente si attende, trasferendo su quest'ultimo il rischio di mancata realizzazione del risultato e confermando il perseguimento del criterio della diligenza nell'adempimento formulato dal codice civile come criterio generale, ma particolarmente valevole per la presente tipologia di obbligazioni.

In altre parole, nell'eventualità in cui si manifestassero taluni problemi tecnici di particolare difficoltà di esecuzione o di soluzione, il professionista risponde dei danni solo in caso di dolo o colpa grave.

d. Onerosità del contratto d'opera intellettuale

Il compenso del contratto d'opera intellettuale viene in primo luogo stabilito tra le parti, mentre, in caso di assenza di tale convenzione, il riferimento dello stesso viene appreso dalle tariffe professionali o dagli usi. Nell'eventualità in cui vengano a mancare pure queste ultime, la determinazione è rimessa al giudice, il quale deve sentire il parere dell'associazione professionale, che peraltro non è vincolante.

L'art. 2233, comma 2, evidenzia che:

“in ogni caso la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera ed al decoro della professione”.

Nelle professioni intellettuali, subordinate per legge all' "iscrizione in appositi albi o elenchi" per l'esercizio della propria attività, le così dette "professioni protette", la prestazione svolta da un non iscritto, ma rientrante tra quelle presunte per le "professioni protette" non dà diritto al pagamento del compenso in base alle tariffe professionali, anche se ai sensi dell'art.2231 c.c vi è diritto al rimborso delle spese sostenute e ad un compenso "adeguato all'utilità del lavoro svolto".

e. Assenza del vincolo di subordinazione ed autonomia

L'assenza del vincolo di subordinazione contraddistingue il lavoratore dipendente dal lavoratore autonomo, il quale non è vincolato gerarchicamente alle direttive del proprio datore di lavoro, pattuendo tra le parti solamente le condizioni in termini generali per quanto concerne l'esecuzione dell'opera, lasciandone libertà nei modi, tempi, tecniche e mezzi.

f. Carattere intellettuale della prestazione

I professionisti intellettuali forniscono una prestazione soggettiva, per cui la qualità e conseguentemente gli onorari, sono direttamente imputabili alle capacità in termini di impegno in intelligenza, cultura e intelletto, che devono essere presenti in misura prevalente nel contratto e nella sostanza, rispetto a quella manuale o fisica; quest'ultimo è l'elemento distintivo rispetto alla situazione del prestatore d'opera in generale.

g. Recesso dal contratto

Il professionista non può recedere dal contratto ed il recesso è ammesso solo per giusta causa ex art. 2119. In caso di recesso egli ha diritto al rimborso delle spese sostenute ed al compenso per l'opera svolta, da determinarsi con riguardo al risultato utile ottenuto dal cliente.

Viceversa il cliente può recedere in ogni momento dal contratto pagando quanto dovuto.

4. TIPOLOGIE DI LAVORO AUTONOMO

L'attività di lavoratore autonomo può essere svolta utilizzando diverse tipologie di contrattuali:

a. Contratto di prestazione professionale

E' il contratto "tipico" del professionista attraverso il quale il lavoratore autonomo si assume l'obbligo di realizzare uno specifico bene o servizio, ricevendo quale controprestazione un determinato compenso.

Il requisito fondamentale per il lavoratore autonomo è l'abitudine dell'esercizio dell'arte e professione; non viene invece richiesta l'esclusività, consentendo la possibilità di avere anche redditi di altra natura³.

b. Associazione tra professionisti

L'associazione tra professionisti risponde alla crescente richiesta di fornire prestazioni professionali più complete, ottenibili solamente dall'apporto di più persone specializzate in campi professionali diversi, che si integrano fra di loro nella prestazione del servizio alla clientela.

In tale ipotesi, affinché i relativi redditi appartengano al settore del lavoro autonomo, l'esercizio associato di attività professionali, deve essere diverso da quello previsto dal titolo V del libro V del codice civile per le società commerciali. Tali associazioni presentano la prevalenza dell'elemento personale-professionale nella prestazione del servizio su quello strutturale, diversamente dalle attività organizzate in forma di impresa, in cui, nei rapporti con i terzi, appare prevalente l'organizzazione dell'impresa, la sua funzionalità e struttura rispetto alla personalità dei partecipanti alla stessa.

c. Prestazione occasionale

E' una forma contrattuale, da considerarsi residuale rispetto alle precedenti che sono le forme "tipiche" di svolgimento dell'attività professionale di lavoro autonomo, in cui sono soddisfatti tutti i

requisiti di autonomia e professionalità di cui al punto precedente, con la differenza che è assente il requisito dell'abitudine.

Nel corso degli ultimi anni, tale tipologia è stata più volte ridefinita soprattutto per evitare ed arginare fenomeni elusivi di carattere fiscale e contributivo.

L'art. 61, comma 2 del D.Lgs. 276/2003 evidenzia che le prestazioni occasionali sono quelle di durata complessiva non superiore a 30 giorni nel corso dell'anno solare con lo stesso committente, salvo che il compenso complessivamente percepito nel medesimo anno non sia superiore a 5 mila euro. Tali limiti mirano ad inquadrare il lavoro occasionale ai fini dell'esclusione dal lavoro a progetto.

La circolare 1/2004 del Ministero del Lavoro precisa, infatti, precisa che le prestazioni rientranti nei sopra previsti limiti si distinguono tra:

- **collaborazione coordinata continuativa minima**: se la prestazione occasionale soddisfa i requisiti tipici dei rapporti di collaborazione (continuità e coordinamento con l'attività del committente);
- **attività di lavoro autonomo occasionale ex art.2222 e seg.**: se la prestazione ha carattere singolare, episodico, ad esecuzione istantanea, realizzata in assenza di continuità e coordinamento con la struttura del committente.

Il concetto viene ulteriormente ribadito con la circolare INPS 103/04⁴ e dalla pronuncia del Ministero delle Finanze⁵, in cui si ribadisce il carattere episodico, saltuario e non programmato dell'attività svolta.

Le caratteristiche proprie del lavoro occasionale si possono così sintetizzare:

- completa autonomia del lavoratore circa il tempo e il modo della prestazione;
- mancanza di un coordinamento con l'attività del committente;
- carattere episodico dell'attività;
- mancanza dell'inserimento funzionale del lavoro dell'organizzazione aziendale;
- mancanza del vincolo di subordinazione nei confronti del committente.

E' possibile che vengano riscontrate, nella pratica, forme di rapporti tra committente ed infermiere, diversi da quelli appena descritti. E' il caso dei contratti a progetto stipulati per lo svolgimento dell'attività infermieristica.

³ Sono redditi da 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 (art. 53 T.U.)

⁴ "Il lavoratore autonomo occasionale può essere definito, alla luce dell'art. 2222 c.c., chi si obbliga a compiere un'opera od un servizio, con lavoro prevalentemente proprio, senza vincolo di subordinazione e senza alcun coordinamento con il committente; l'esercizio dell'attività, peraltro, deve essere del tutto occasionale, senza i requisiti della professionalità e della prevalenza.

⁵ Serv. III divisione 5° e 6°, prot. n. 5/984/97 e n. 6/607/97

L'art. 61 del D.Lgs. 276/2003 esclude espressamente la possibilità di ricorrere alla tipologia di contratti a progetto delle professioni per lo svolgimento delle quali è prevista l'iscrizione ad un albo.

ASPETTI FISCALI DEL LAVORO AUTONOMO

1. NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Le disposizioni fiscali dell'esercente di arti e professioni sono contenute negli articoli 53 e 54, D.P.R. n. 917/86 (Testo unico delle imposte sui redditi) per quanto riguarda la determinazione del reddito e nell'art. 5, D.P.R. n. 633/72 per quanto concerne la disciplina IVA.

"Sono redditi da 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 (...)"⁶.

Sono pertanto considerati redditi da lavoro autonomo i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni, anche in forma associata, in modo abituale anche se non esclusivo, purché non rientranti tra i redditi d'impresa di cui all'art. 55 D.P.R. n. 917/86.

I redditi da lavoratore autonomo possono comunque assumere la natura di redditi d'impresa nel caso in cui l'attività sia svolta in presenza di un'organizzazione di tipo imprenditoriale o vengano perse le funzioni di accessorietà e strumentalità dei mezzi organizzativi rispetto all'opera intellettuale e personale del/dei professionista/i ⁷.

2. DETERMINAZIONE DEL REDDITO

L'art.54, D.P.R. n. 917/86, fornisce la seguente definizione:

"Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare di compensi in denaro o 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 (...)"

⁶ Art. 53, comma 1, D.P.R. n.917/86

Ai sensi dell'art.54, D.P.R. n. 917/86, il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è il risultato della seguente differenza:



Si vuole sottolineare come venga utilizzato il concetto di “spesa”, nozione che si distnue da quella di “costo” introducendo un aspetto, quello della deducibilità per “competenza” o per “cassa”.

L'art. 54 Tuir evidenzia che il professionista è soggetto (salvo alcune deroghe relative a taluni costi) al principio di cassa e quindi i compensi e le spese concorrono a formare il reddito nel periodo d'imposta nel quale avviene il relativo incasso/pagamento; quello che rileva dunque è il momento dell'incasso o dell'effettivo pagamento della fattura emessa o delle spese sostenute.

3. DETERMINAZIONE DEL REDDITO PRODOTTO IN FORMA ASSOCIATA E QUOTE DI PARTECIPAZIONE AGLI UTILI

Le associazioni tra professionisti sono equiparate, ai fini fiscali, alla categoria delle società semplici. Di conseguenza, gli utili o le perdite della associazione sono determinati facendo riferimento alle norme previste per il reddito di lavoro autonomo, art.54 Dpr 917/1986.

I proventi conseguiti dagli studi associati nei confronti di soggetti diversi dalle persone fisiche non titolari di partita Iva devono essere assoggettati a ritenuta d'acconto da parte dei soggetti erogatori. Le ritenute sono “assegnate” ai vari associati nella stessa misura della loro partecipazione al reddito dell'associazione.

Gi utili o le perdite vengono imputati a ciascun associato, indipendentemente dalla percezione, in misura proporzionale alla propria quota di partecipazione agli utili. Le quote si presumono proporzionali al valore dei conferimenti, tuttavia se gli stessi non risultano determinati si presumono uguali; sono ammesse diverse pattuizioni.

⁷ Cassazione 6.5.1996, n. 4214

4. SPESE DEDUCIBILI

Le spese effettivamente pagate e quelle imputabili per competenza sono deducibili se **inerenti e documentate**.

Generalmente la contemporanea presenza di tali requisiti rende interamente deducibili le relative spese. Le spese sostenute sia nell'esercizio della professione che per uso personale o familiare, sono da considerare deducibili al 50%.

a. Spese interamente deducibili

ESEMPI (1)
<ul style="list-style-type: none">- cancelleria, valori bollati e postali (2);- carte di credito (Ris. Min. 5 ottobre 1985 n. 8/727);- compensi corrisposti a terzi per servizi resi al dichiarante in relazione all'esercizio dell'attività artistica o professionale (es. altri professionisti in funzione strumentale o collaterale dell'attività svolta);- corrispettivo pagato per l'utilizzo, sulla carta intestata, sulla targa professionale ecc. di un segno grafico di un noto studio legale (una specie di marchio), al fine di apparire nei confronti dei clienti come uno studio collegato allo studio titolare del segno grafico stesso (Ris. Min. 16 febbraio 2006 n. 30/E);- contributi previdenziali e assistenziali pagati per i dipendenti (3);- energia elettrica, riscaldamento, acqua e telefoniche (4). Nel caso di studi utilizzati da più professionisti non costituiti in associazione professionale, il riaddebito delle spese comuni da parte del professionista intestatario dell'utenza comporta una riduzione del costo sostenuto dallo stesso (Circ. Min. 18 giugno 2001 n. 58/E);- interessi passivi per finanziamenti relativi all'attività artistica o professionale o per dilazioni di pagamento sull'acquisto di beni strumentali (5);- libri, riviste, enciclopedie e sussidi per l'aggiornamento professionale del lavoratore autonomo (Ris. Min. 15 marzo 1980, n. 8/490).- premi di assicurazione per rischi specificamente inerenti all'attività artistica o professionale, quali ad esempio responsabilità civile e professionale;- tasse pagate, escluse le imposte sui redditi nonché quelle per le quali si esercita la rivalsa sul committente e quelle la cui indeducibilità è fissata dalla legge (es. ICI e 90% dell'IRAP).
<p>Note</p> <p>(1) La sospensione o il differimento dei termini di versamento di imposte (e contributi) deducibili dal reddito o che non concorrono a formarlo, adottati in conseguenza di calamità pubbliche, non ne fa venire meno la deducibilità (o la non concorrenza al reddito), se prevista dalla legge (art. 36 c. 32 DL 223/2006 conv. in L. 248/2006). In proposito, si rinvia al n. 2243.</p> <p>(2) Per i valori bollati e postali la documentazione è generalmente costituita da una distinta dei valori acquistati recante il bollo dell'ufficio postale o il timbro della rivendita, la sottoscrizione dell'impiegato autorizzato o del gestore, la specificazione dei valori acquistati e gli estremi dell'acquirente.</p> <p>(3) Non sono, invece, deducibili dai compensi i contributi previdenziali dovuti dal lavoratore autonomo, in quanto sono oneri deducibili dal reddito complessivo (v. n. 164), ove è segnalata anche una tesi contraria della Cassazione).</p> <p>(4) Per gli immobili ad uso promiscuo v. n. 1505.</p> <p>(5) Sono indeducibili gli interessi passivi per i versamenti IVA trimestrali. Per gli interessi su mutui ipotecari v. n. 1500.</p>

b. Spese parzialmente deducibili

Si riporta, di seguito, uno schema riepilogativo delle regole di deducibilità relative alle principali voci di spesa:

SPESE	LIMITI DI DEDUCIBILITA'
Alberghi e ristoranti	<p>Anno 2008: Importo non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi effettivamente percepiti nel periodo d'imposta, salvo nei seguenti casi:</p> <ul style="list-style-type: none">- quando sono sostenute dal committente per conto del professionista e da questi siano riaddebitate al committente osservando appositi adempimenti, la detraibilità è integrale (2) (3);- quando si tratta di spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte di dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi, la detraibilità è integrale entro diversi limiti. <p>Anno 2009 e s.: 75% dell'importo sostenuto, e comunque nei limiti del 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (4), salvo nei seguenti casi:</p> <ul style="list-style-type: none">- quando sono sostenute dal committente per conto del professionista e da questi siano riaddebitate al committente osservando appositi adempimenti, la detraibilità è integrale (2) (3);- quando si tratta di spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte di dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi, la detraibilità è integrale ma entro diversi limiti. <p>Secondo la dottrina prevalente la deduzione integrale si dovrebbe applicare anche alle medesime spese sostenute per trasferte nel territorio comunale.</p>
Di rappresentanza	<p>1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (es. omaggi alla clientela, cene offerte a clienti) (5). Sono comprese anche le spese sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, nonché di oggetti d'arte, di antiquariato o collezione, anche se utilizzati come beni strumentali dell'attività (3) (6).</p>
Beni ad utilizzo promiscuo	<p>In caso di beni ad utilizzo promiscuo, cioè sia per l'esercizio della professione che per uso personale o familiare, la deducibilità delle quote d'ammortamento è ammessa nella misura del 50%. Per i beni di valore inferiore a 516,46 euro, è possibile dedurre integralmente il 50% del costo sostenuto; ciò significa che la deduzione integrale può essere al massimo di 258,23 euro per il singolo bene promiscuo. Le spese di impiego dei beni strumentali (es. manutenzioni, utilizzo), sono deducibili al 50%.</p> <p>Per i telefoni, sia cellulari che fissi (compreso fax, connessione ad internet, ecc.), le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di noleggio e le spese di impiego (es. ricariche telefoniche, schede prepagate) e di manutenzione sono deducibili nella misura del 80% (art. 54 c. 3 bis DPR 917/86, Circ. Min. 18 giugno 2008 n. 47/E). Il limite di deduzione si applica anche ai costi dei beni, materiali e immateriali, compreso il software, utilizzati per la connessione telefonica: es. spese per l'acquisto del modem o del router ADSL. Al contrario, il limite non si applica ai costi relativi al personal computer (in quanto utilizzabile per molte altre funzioni), che sono pertanto deducibili</p>

	secondo le regole generali, quindi al 100% se inerenti (Ris. Min. 17 maggio 2007 n. 104/E).
Mezzi di trasporto	<p>Le quote di ammortamento e le spese relative ai mezzi di trasporto utilizzati per l'esercizio dell'arte o professione sono parzialmente deducibili.</p> <p>La deducibilità parziale è concessa limitatamente ad un solo veicolo, e per l'esercizio in forma associata, limitatamente ad ogni socio o associato. Pertanto non è possibile detrarre i costi relativi sia ad un'autovettura che a un ciclomotore.</p> <p>In particolare, le quote di ammortamento e i canoni di leasing o di noleggio sono soggette a due distinte limitazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la prima concerne la percentuale di deducibilità ammessa, che è del 40%; - la seconda riguarda l'ammontare massimo di costi di acquisizione cui applicare la percentuale suddetta, che è riportato nella tabella seguente, in cui si distingue in funzione delle modalità di acquisizione e del mezzo di trasporto. <p>Inoltre, la deducibilità dei canoni di leasing è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore a 48 mesi, cioè al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ministeriale.</p> <p>Le spese relative ai mezzi di trasporto (carburante, spese di manutenzione ecc.) sono anch'esse deducibili parzialmente (40%).</p> <p>In caso di cessione del contratto di leasing, il corrispettivo si configura come un elemento immateriale da tassare come compenso, con possibilità di applicare la tassazione separata se il pagamento avviene in un'unica soluzione.</p>
Convegni, congressi e corsi di aggiornamento del professionista	50% dell'ammontare, ivi comprese le eventuali spese di viaggio e soggiorno sostenute per la partecipazione (7).

Note

(2) La deducibilità integrale delle spese (sostenute dal committente per conto del professionista e da questi riaddebitate) è concessa nel rispetto dei seguenti adempimenti formali (Circ. Min. 4 agosto 2006 n. 28/E):

- il committente riceve da chi presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha usufruito del servizio;
- successivamente, il committente comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e invia allo stesso copia della relativa documentazione fiscale (in questo momento il costo non è ancora deducibile per l'impresa committente);
- il professionista emette poi la parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate al committente e considera il costo integralmente deducibile;
- l'impresa committente, ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.

Se il professionista paga in proprio le spese e le addebita al committente, permane la limitazione del 2% dei compensi (Circ. Min. 18 giugno 2008 n. 47/E).

(3) La percentuale va calcolata sui compensi effettivamente percepiti, comprendendo sia gli interessi di mora, quelli per dilazione, i proventi sostitutivi di redditi che i compensi per l'adeguamento alle risultanze dei parametri e degli studi di settore (v. Istruzioni Mod. Unico).

(4) Pertanto, se il 75% dei costi non è superiore al 2% del fatturato, si deduce il 75%; se invece è superiore, è possibile dedurre i costi nei limiti del 2%.

(5) In caso di spese per prestazioni alberghiere e/o di ristorazione, rientranti tra le spese di rappresentanza, si applica preventivamente anche il limite del 75% di cui alla lettera A) (Circ. Min. 5 settembre 2008 n. 53/E).

Per le spese sostenute a favore di soggetti diversi dallo stesso professionista, occorre verificare il grado di riferibilità dei soggetti fruitori delle stesse all'attività professionale esercitata, potendo, se non inerenti, essere del tutto escluse dalla deduzione.

(6) Non sono considerate spese di rappresentanza le spese di pubblicità o di propaganda, che sono interamente deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute.

(7) Le spese alberghiere e di ristorazione sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili, vanno assunte nella misura del 75% e sono ammesse in deduzione nel limite del 50% (in sostanza, occorre calcolare il 50% del 75% del costo relativo, cioè il 37,50%) (Circ. Min. 5 settembre 2008 n. 53/E).

5. DEDUCIBILITA' DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

Gli esercenti arti e professioni iscritti in albi professionali ed alle relative casse di previdenza, sono tenuti al versamento dei seguenti contributi previdenziali obbligatori:

- **contributo soggettivo;**
- **contributo integrativo;**
- **contributo di maternità o solidarietà.**

a. Contributo soggettivo

Il contributo soggettivo è destinato alla formazione del montante contributivo che sarà trasformato, una volta raggiunta l'età pensionabile e l'anzianità contributiva, in rate di pensione.

E' calcolato sul reddito professionale (prevedendo di solito un minimo contributivo) con una percentuale variabile a scelta dell'iscritto a partire dal 10%.

E' previsto solitamente il versamento di un contributo minimo.

Gli infermieri liberi professionisti iscritti ad ENPAPI versano un contributo soggettivo, destinato alla formazione del montante contributivo, scegliendo facoltativamente una percentuale di contribuzione variabile dal 10 al 20% del reddito professionale.

E' previsto un contributo minimo di € 550,00 (ridotto in presenza di particolari condizioni).

Deducibilità: i versamenti aventi funzione assistenziale e previdenziale, come il contributo soggettivo, versati sia obbligatoriamente in ottemperanza alla legge che facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, sono interamente deducibili dal reddito complessivo del soggetto che li ha effettivamente sostenuti.

b. Contributo integrativo

Il contributo integrativo è calcolato sul volume di affari prodotto ed è destinato a sostenere le spese di funzionamento dell'Ente di previdenza.

E' versato dall'iscritto in base ad una percentuale variabile (a seconda dell'Ente di previdenza) dal 2 al 4% del fatturato. Il professionista ha la facoltà di maggiorare la propria fattura al cliente della suddetta percentuale per cui la maggiorazione effettivamente rimane a carico del cliente e viene riscossa direttamente dall'iscritto contestualmente alla riscossione dei corrispettivi o proventi.

Gli infermieri liberi professionisti iscritti ad ENPAPI devono applicare, una maggiorazione percentuale del 2% su tutti i corrispettivi lordi che concorrono a formare il reddito. Detto ammontare deve essere versato all'Ente.

Il contributo integrativo non è soggetto a ritenuta d'acconto e non concorre alla formazione del reddito imponibile.

E' destinato alla copertura delle spese di amministrazione dell'Ente, alle integrazioni per assegno di invalidità, pensioni di inabilità e superstiti nonché per gli interventi

assistenziali che, ad oggi, sono previsti in quattro forme di intervento: indennità di malattia, stato di bisogno, borse di studio e rimborso di spese funebri.

E' previsto un contributo minimo di € 120,00 (ridotto in presenza di particolari condizioni).

Deducibilità: i versamenti effettuati a titolo di contribuzione integrativa, solitamente non sono deducibili in quanto pur avendo una funzione assistenziale, non possono essere dedotti in quanto non sono rimasti a carico dell'assicurato.

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 69/E del 18 maggio 2006 chiarisce l'esatto trattamento fiscale da applicare al contributo minimo che gli iscritti alla Cassa di previdenza dei Ragionieri e Periti Commerciali sono tenuti a versare (il principio è però applicabile agli iscritti di tutti gli Enti di Previdenza privati e privatizzati.

Il contributo integrativo è assistito dal meccanismo della rivalsa e risulta indeducibile in quanto non concorre alla formazione del reddito.

Per disposizione normativa è altresì previsto un contributo integrativo minimo che è dovuto quando il contribuente realizza un limitato volume d'affari o un volume d'affari pari a zero, il cui importo è dato dalla applicazione della maggiorazione percentuale ad un volume d'affari teorico.

In questi casi il professionista versa un contributo integrativo superiore a quello che può addebitare al committente con la rivalsa.

L'Agenzia delle Entrate considerando la natura previdenziale e la sua obbligatorietà, ritiene che quanto rimasto effettivamente a carico del professionista potrà essere dedotto dal reddito complessivo ai sensi dell'articolo 10 comma 1 lettera e) del Testo Unico delle Imposte sui redditi.

La stessa Agenzia delle Entrate aveva risposto analogamente al medesimo quesito proposto dalla Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza dei Veterinari.

c. Contributo di maternità o solidarietà

In quasi tutti gli Enti di previdenza dei liberi professionisti è altresì previsto il pagamento di un contributo di natura solidaristica, solitamente stabilito in misura fissa e destinato all'erogazione di trattamenti di solidarietà.

Il contributo di maternità è dovuto da tutti gli iscritti all'ENPAPI per la copertura degli oneri relativi alle indennità di maternità.

Il contributo è dovuto da tutti gli iscritti in misura fissa stabilita annualmente.

Deducibilità: i versamenti effettuati a titolo di contribuzione solidaristica o di maternità sono interamente deducibili.

6. DEDUCIBILITA' DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI NELL'ESERCIZIO ASSOCIATO

Il versamento dei contributi previdenziali rimane in capo ai singoli associati. La quantificazione avviene in proporzione alla partecipazione agli utili dell'associazione ed in base alle norme e regolamenti dell'Ente.

Il versamento del contributo previdenziale, soggettivo e di maternità, è a carico di ogni iscritto all'Ente in base alle stesse modalità che regolano i versamenti per i soggetti che esercitano la professione in forma autonoma.

L'unica particolarità si presenta per il contributo integrativo, dovuto dal professionista, in quanto calcolato al momento dell'emissione della fattura dello studio associato. Ogni associato provvederà in seguito al suo versamento in base alle proprie percentuali di partecipazione agli utili.

7. REGIMI CONTABILI

Il reddito degli esercenti di arti e professioni si determina mediante un sistema di calcolo normale (o analitico), secondo il quale il reddito è pari alla differenza tra i compensi percepiti e le spese sostenute nel corso dell'anno (principio di cassa).

I regimi contabili che possono essere adottati dai lavoratori autonomi sono i seguenti:

- il regime di contabilità ordinaria;
- il regime di contabilità semplificata;
- il regime di contabilità supersemplificata; (*)
- il regime agevolato per le nuove iniziative;
- il regime agevolato per le attività marginali. (*)
- il regime di franchigia; (*)
- regime dei minimi; (**)

(*) abrogati con la Legge Finanziaria 2008

(**) introdotto con la Legge Finanziaria 2008

a. Regime normale o analitico

A seguito delle modifiche introdotte dal D.P.R. n. 695/96, il regime naturale degli esercenti arti e professioni è quello della contabilità semplificata; si può però optare per l'adozione del regime ordinario, indipendentemente dall'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta precedente.

La deroga è prevista per i professionisti in possesso dei requisiti per il regime dei minimi i quali, per poter usufruire del regime semplificato, devono effettuare la specifica opzione.

b. Regime agevolato delle nuove iniziative (c.d. "forfettino")

L'art 13, Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Finanziaria 2001) prevede un regime fiscale agevolato per quei soggetti che, a decorrere dal 1° gennaio 2001, intraprendono un'attività d'impresa o di lavoro autonomo ai sensi degli art. 53 e 55, DPR n. 917/86 (ex 49 e 51) purché sussistano le seguenti condizioni:

- il contribuente non abbia esercitato nei tre anni precedenti un'attività artistica o professionale;
- l'attività non costituisca una mera prosecuzione di un'altra attività svolta in passato dal contribuente, anche sotto forma di lavoro dipendente o autonomo;
- i compensi realizzati dai lavoratori autonomi non siano di ammontare superiore ad euro 30.987,41;
- gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi siano regolarmente adempiuti.

Il beneficio fiscale prevede un'imposta sostitutiva dell'IRPEF pari al 10% del reddito di lavoro autonomo determinato ai sensi dell'art. 54, TUIR, da corrispondere per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi.

La base imponibile di detta imposta non concorre alla formazione del reddito complessivo netto ai fini IRPEF e quindi preclude la possibilità di fruire delle detrazioni d'imposta, se non limitatamente ad altri redditi diversi da quelli assoggettati ad imposta sostitutiva.

c. Regime dei contribuenti minimi - Introdotta dalla Legge Finanziaria 2008

I commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 – disciplinano a decorrere dal 1° gennaio 2008, un regime fiscale semplificato ed agevolato per i soggetti la cui attività d'impresa, artistica o professionale sia riconducibile alla nozione di "attività minima".

Con l'entrata in vigore del regime dei "contribuenti minimi", il comma 16 dispone l'abrogazione dei regimi di semplificazione di seguito elencati:

- regime dei contribuenti minimi in franchigia;

- regime fiscale delle attività marginali;
- regime cosiddetto “super semplificato”.

Le condizioni di accesso al regime sono le seguenti:

- persone fisiche residenti nel territorio dello Stato esercenti attività di impresa, arti o professioni, che nell’anno solare precedente hanno conseguito ricavi o compensi in misura non superiore a Euro 30.000 ragguagliato all’anno solare,
- non avere 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,
- non aver sostenuto spese per lavoro dipendente o per collaboratori di cui all’art.20, comma 1, lettere c) e c)-bis del Tuir,
- non aver erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro di cui all’art.53, comma 2, lettera c) del Tuir,
- non aver acquistato, anche mediante contratti di appalto e di locazione, nei tre anni precedenti a quello di entrata nel regime (con riferimento all’anno 2008 si tratta del triennio 2005-2007), beni strumentali di valore complessivo superiore a Euro 15.000.

Non sono considerati contribuenti minimi:

- le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell’Iva
- i soggetti non residenti
- i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi
- gli esercenti attività d’impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente partecipano a società di persone o associazioni professionali, costituite in forma associata per l’esercizio della professione, o a società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale, ai sensi dell’art. 116 del Tuir.

Al venir meno dei requisiti il regime del margine cessa di avere efficacia dall’anno successivo salvo il caso in cui si supera di oltre il 50% il limite di Euro 30.000 dei ricavi (si hanno ricavi superiori a Euro 45.000) che prevede la disapplicazione del regime nell’anno stesso in cui avviene il superamento.

Le caratteristiche del regime sono le seguenti:

- esonero dalla tenuta delle scritture contabili di fini Iva e delle imposte dirette e dall’invio dell’elenco clienti e fornitori,
- esclusione da studi di settore e parametri ed esenzione dall’Irap,
- esclusione dall’applicazione dell’Iva e indetraibilità dell’Iva sugli acquisti

Il comma 104 stabilisce che il reddito di impresa o di lavoro autonomo è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività di impresa o dell'arte o della professione in base al "principio di cassa".

Sono inoltre deducibili dal reddito i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizione di legge, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, ovvero se non fiscalmente a carico, qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi.

I contributi previdenziali e assistenziali obbligatori, per espressa previsione dell'ultimo periodo del comma 104 e in deroga ai principi generali, devono essere dedotti prima dal reddito di impresa o di lavoro autonomo nei limiti in cui trovano capienza in tale reddito. L'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo del contribuente.