

MARIO CUCCHIARELLI

LE IMPOSTE A CARICO DEI PROFESSIONISTI
NUOVE REGOLE DEL MERCATO PER I PROFESSIONISTI

Per l'Ordine degli Ingegneri
della Provincia di Latina

Questi appunti sono stati oggetto di conversazione tenutasi il giorno 4 ottobre 2017 presso l'Ordine degli Ingegneri della Provincia di Latina

INDICE

LE IMPOSTE A CARICO DEI PROFESSIONISTI

PREMESSA	pag. 1
LE DIVERSE FORME NELLE QUALI PUÒ ESERCITARSI LA LIBERA PROFESSIONE	pag. 2
IL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO E LA RELATIVA IMPOSTA (IRPEF)	pag. 4
- La determinazione della base imponibile del reddito di lavoro autonomo – Sua tassazione	pag. 4
IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)	pag. 8
- L'IVA per i professionisti	pag. 10
• IVA per operazioni UE ed extra UE	“ 11
• Operazioni IVA a esigibilità differita	“ 11
• La fattura elettronica	“ 13
• Scissione dei pagamenti (split payment)	“ 14
IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (IRAP)	pag. 15
IL REGIME FORFETARIO	pag. 17
 NUOVE REGOLE DEL MERCATO PER I PROFESSIONISTI	
MISURE PER LA TUTELA DEL LAVORO AUTONOMO NON IMPRENDITORIALE	pag. 21
NOVITÀ SULLA LIBERA CONCORRENZA IN CAMPO PROFESSIONALE	pag. 23

LE IMPOSTE A CARICO DEI PROFESSIONISTI

PREMESSA

Le note che seguono riguardano i contribuenti **liberi professionisti** (non gli artisti, né gli imprenditori).

L'attività lavorativa del professionista è caratterizzata da **autonomia** del soggetto che presta la propria opera, senza vincolo di subordinazione, nei confronti del soggetto che ne beneficia; e la **prestazione** del servizio reso è a prevalente carattere **intellettuale**.

Secondo il nostro ordinamento tributario, l'esercizio della libera professione dà luogo al **reddito di lavoro autonomo** quando l'attività viene svolta con il carattere della **abitualità** (art.53 del Dpr n.917/1986). Tale reddito viene gravato da **IRPEF** (Imposta sul reddito delle persone fisiche) come appresso specificato.

(Il reddito derivante dalla libera professione è considerato di lavoro autonomo anche se il relativo servizio viene svolto in forma associata, cioè tramite associazione tra professionisti o a mezzo di società semplice).

L'abitualità è la disponibilità a svolgere la propria attività libero-professionale con regolarità, cioè in modo stabile e sistematico, in un normale e costante indirizzo.

L'abitualità deve sussistere anche per assoggettare alla normativa dell'**IVA** (Imposta sul valore aggiunto) le prestazioni effettuate nell'esercizio della libera professione (art.5 Dpr n.633/1972).

Il professionista che esercita con abitualità l'attività di lavoro autonomo e sia dotato di **autonoma organizzazione**, è anche assoggettato all'**IRAP** (Imposta regionale sulle attività produttive – Art. 8 D. Lgs. n. 446/1997).

Il concetto di **abitualità** si contrappone a quello di **occasionalità**, cioè alla modalità discontinua di svolgimento della professione.

Le prestazioni svolte dal lavoratore autonomo con il carattere della **occasionalità**, ai fini delle imposte dirette, non fanno scaturire redditi di lavoro autonomo, ma danno luogo a **redditi diversi** (art.67, comma 1, lettera l) del Dpr n.917/86); ai fini **IVA** e ai fini **IRAP** le prestazioni **occasionali** rimangono fuori dal campo di applicazione dell'imposta.

LE DIVERSE FORME NELLE QUALI PUÒ ESERCITARSI LA LIBERA PROFESSIONE

I liberi professionisti possono esercitare la loro attività di lavoro autonomo:

- a) in forma individuale;
 - b) attraverso un'associazione professionale o una società semplice;
 - c) mediante una società (diversa dalla società semplice).
- Per i professionisti che esercitano la professione individualmente non vi sono particolari annotazioni da fare.
 - Per quelli che la esercitano sotto forma di associazione professionale (o sotto forma di società semplice), occorre ricordare che nella denominazione dell'associazione vanno indicati i nomi degli associati; lo studio associato può svolgere esclusivamente l'attività professionale e l'associazione deve essere costituita da soli professionisti.
 - Per i professionisti che volessero svolgere la propria attività sotto forma di società diversa dalla società semplice, cioè secondo una delle società commerciali o in società cooperativa, va detto che potrebbero esercitarla come **Società tra professionisti**, in sigla **Stp** (Legge n. 183/2011). (Per gli avvocati è inoltre prevista la Società tra Avvocati, di cui alla recente legge n. 124/2017).
 - La **Stp** può essere costituita, come società di persone, o società di capitali, o cooperativa; deve contenere l'espressione "società tra professionisti" ed esercitare in via esclusiva l'attività professionale; possono parteciparvi cittadini italiani o degli Stati UE e soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche o per finalità di investimento.

Il numero dei professionisti e la partecipazione al capitale deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle delibere o decisioni dei soci.

La partecipazione ad una Stp è incompatibile con la partecipazione ad altra Società tra professionisti.

Circa la responsabilità civile per l'attività svolta della Stp, la legge non detta alcuna regola.

La Società tra professionisti non è soggetta a fallimento.

- Per gli Ingegneri iscritti all'Ordine (così come per gli Architetti), l'attività professionale può svolgersi anche attraverso la **Società di Ingegneria**, la quale può essere costituita sotto forma di società di capitali o di società cooperativa e può assumere qualsiasi denominazione; essa ha come oggetto: "studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni di lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica e studi di impatto, **nonché** eventuali attività di produzione di beni connesse allo svolgimento di detti servizi" (art. 46, lett. c, D. Lgs. n. 50/2016 – Codice dei contratti pubblici).

Chiunque può partecipare a questo tipo di società in qualità di socio.

Circa l'attività professionale svolta nell'ambito della società di ingegneria, la responsabilità civile nei confronti del cliente grava sulla società e sul professionista che ha firmato il progetto.

La Società di ingegneria, se in stato di insolvenza, è assoggettabile al fallimento.

La recente legge sulla concorrenza (L. 4 agosto 2017 n. 124, art. 1, comma 148) contiene varie prescrizioni per le Società di ingegneria.

Esse vengono equiparate alle altre società tra professionisti, in merito:

- 1) all'obbligo di stipulare una polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile verso i committenti relativamente allo svolgimento delle attività professionali;
- 2) alla garanzia che tali attività siano svolte da professionisti, nominativamente indicati, iscritti negli albi professionali.

Detta legge n. 124/2017 dispone inoltre una sanatoria per eventuali invalidità da cui siano affetti i contratti di incarico professionale stipulati in passato da queste società.

(L'iter normativo riguardante le Società di Ingegneria parte dalla legge n. 183/1976, prosegue con altre leggi negli anni successivi; nell'anno 2011, grazie alla legge 183/2011 che ha introdotto la Stp, vennero fatti salvi – art. 10, comma 9 – i modelli delle Società di Ingegneria che svolgevano attività nei confronti di soggetti diversi dalla Pubblica Amministrazione, attività fino allora non consentita per dette Società).

Tassazione del reddito di lavoro autonomo prodotto da Società commerciali (Società tra professionisti e Società di Ingegneria)

Le legge tributaria ha stabilito una presunzione legale in forza della quale nelle attività svolte da società commerciali, il reddito complessivo “da qualsiasi fonte provenga è considerato **reddito d'impresa**” (artt. 81 e 6 del Dpr n. 917/86).

Quindi la forma commerciale del soggetto titolare prevarrebbe sulla sostanza oggetto dell'attività, perciò detto soggetto produrrebbe reddito d'impresa anche se l'impresa è assente; tale teoria collide col principio di effettività del reddito di impresa come indice reale e non apparente di contribuzione. Le caratteristiche oggettive dell'attività realmente espletata da società costituite fra professionisti per l'esercizio della loro attività sono quelle del **lavoro autonomo** e non quelle dell'impresa; conseguentemente la tipologia di reddito che scaturisce dall'attività non può essere influenzata dalla **forma** (società commerciale) del soggetto cui fa capo la predetta attività.

Può quindi concludersi che per le società costituite dai professionisti per lo svolgimento della loro attività il reddito prodotto è di lavoro autonomo e non d'impresa (Cfr. G. Falsitta, Manuale di Diritto Tributario, Cedam 2016, pagg. 43 – 46).

Ma la Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle Entrate è di diverso avviso.

In una delle sue risposte ad interpello dell'8.5.2014, coerentemente con i propri ultimi orientamenti, ha affermato che “trovano conferma le previsioni di cui agli articoli 6, ultimo comma, e 81 del TUIR (Dpr n. 917/1986), per effetto dei quali il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali ... è considerato reddito d'impresa”.

(Circa la tassazione del reddito prodotto dalle Società di Ingegneria, ove queste svolgessero anche “attività di produzione di beni connessi allo svolgimento dei servizi professionali”, necessiterebbero distinzioni che non pare utile svolgere in questo scritto).

IL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO E LA RELATIVA IMPOSTA (IRPEF)

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO – SUA TASSAZIONE

La determinazione del reddito di lavoro autonomo scaturisce dalla **differenza tra tutti i compensi percepiti** (somme incassate) dal professionista nel periodo di imposta, e **i costi sostenuti** (spese pagate) nello stesso periodo per l'esercizio della professione.

Concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo anche le plusvalenze su beni strumentali e sono deducibili le minusvalenze, se emergenti, a seguito di realizzo o risarcimento, limitatamente ai beni acquistati dopo il 4.7.2006.

Per la determinazione della plusvalenza o della minusvalenza si assume la differenza positiva o negativa tra il corrispettivo (o la indennità percepita) e il costo non ammortizzato del bene strumentale.

Con riguardo ai **costi**, il principio generale è quello della deducibilità di tutte le spese aventi il carattere dell'inerenza, esse cioè devono riguardare lo svolgimento dell'attività professionale.

D'altra parte, per la deducibilità dei costi vi sono diverse regole molte specifiche che per alcuni aspetti derogano al principio di inerenza (stabilendo l'ineducibilità totale o parziale di alcune spese, ancorché sostenute nell'esercizio dell'attività come per esempio la totale ineducibilità delle retribuzioni pagate al coniuge, ai figli e agli ascendenti, o l'ineducibilità parziale del costo dell'automezzo utilizzato per la professione e dell'IMU gravante sul fabbricato di proprietà o tenuto in leasing dal professionista e utilizzato per l'esercizio dell'attività professionale) e per altri aspetti derogano al principio di cassa, come nel caso degli ammortamenti dei beni a fecondità ripetuta la cui deducibilità compete in base al criterio del loro deperimento, o, ancora, delle quote di trattamento di fine rapporto per i dipendenti maturate nel periodo d'imposta.

Come già accennato i costi sostenuti dal professionista per acquisire beni a fecondità ripetuta o strumentali (è strumentale quel bene che per le sue caratteristiche e la sua destinazione, viene ripetutamente utilizzato dal professionista – così come dall'imprenditore e dall'artista – per lo svolgimento della propria attività), competono in base al criterio di deperimento dei predetti beni.

Poiché la durata dei beni strumentali è pluriennale, per la inclusione di essi fra i costi d'esercizio non vale il criterio di cassa; il costo di acquisizione viene ripartito per più esercizi tenendo conto della loro efficiente durata (ai fini fiscali i coefficienti di ammortamento dei beni strumentali sono stabiliti dall'Amministrazione Finanziaria).

Per alcuni di tali beni la regola generale ora indicata stabilisce eccezioni, come appresso indicato.

Fabbricati – La disciplina fiscale riguardante i fabbricati utilizzati per lo svolgimento dell'attività professionale ha subito numerose variazioni. Per quelli acquistati dal 1° gennaio 2010, le quote di ammortamento sono ineducibili¹.

La disciplina relativa all'acquisizione di immobili strumentali da parte dei professionisti attraverso i contratti di leasing, a partire dal 1° gennaio 2014, consente invece di portare fra i costi deducibili i

¹ Va rilevato che dal 1.1.1998 l'IVA gravante sull'acquisto o sul leasing dei fabbricati utilizzati per l'attività professionale è detraibile.

canoni di leasing relativi ai fabbricati utilizzati esclusivamente nell'ambito dell'attività professionale. La deducibilità deve avvenire per un periodo non inferiore a 12 anni.

Considerata la possibilità di equiparare fiscalmente il contratto leasing all'acquisto del bene, le quote di ammortamento per gli immobili acquistati dal 1.1.2014 dovrebbero ritenersi deducibili.

Veicoli – Per le autovetture il costo fiscalmente deducibile è pari al 20% di quello sostenuto per l'acquisizione del bene (L. 92/2012 e L. 225/2012), nel limite massimo di € 18.076.

La deducibilità è ammessa, limitatamente a un solo veicolo nel caso l'attività venga esercitata in forma individuale, ovvero con riferimento a un veicolo per ogni socio o associato nelle società semplici o associazioni tra professionisti.

Telefoni – Per i telefoni portatili la deducibilità delle quote di ammortamento è fissata nell'80% della spesa sostenuta (così come per i di canoni di locazione e di noleggio o delle spese di impiego e manutenzione di essi).

Beni ammortizzabili materiali di costo unitario non superiore a € 516,46 – Per questi beni è consentito l'integrale ammortamento nell'esercizio in cui sono stati pagati.

Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione delle immobilizzazioni

Esse, in generale sono deducibili nel periodo d'imposta in cui vengono sostenute, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta.

L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi.

Maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, riguardante beni strumentali nuovi, ai fini delle imposte sul reddito dei professionisti

I professionisti (così come i titolari di reddito di impresa e gli artisti) che utilizzano per l'esercizio della loro attività beni strumentali materiali nuovi, acquistati o presi in leasing, nel periodo 15 ottobre 2015 – 30 giugno 2018 possono maggiorare del 40% le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria di detti beni strumentali.

L'originaria scadenza di questa agevolazione (31.12.2016) **non** è stata prorogata per autovetture, motocicli e ciclomotori.

La maggiorazione in parola consiste in un aumento figurativo della quota di ammortamento **valevole ai soli fini fiscali**. Non interesserà la contabilità del professionista, ma opererà in sede di dichiarazione dei redditi; la maggiorazione del costo di ammortamento, aumentando i costi farà diminuire il reddito da tassare.

(Si ritiene che l'agevolazione non vada applicata ai fini della determinazione dell'imponibile Irap, della quale si dirà alle pagine 15 e 16).

Sono esclusi dal bonus in parola i fabbricati; sono inoltre esclusi i beni per i quali i coefficienti di ammortamento previsti dall'Amministrazione Finanziaria (D.M. 31.12.1988) risultano in misura inferiore al 6,5%.

Per le autovetture, come già detto, il costo fiscalmente rilevante è pari al 20% di quello effettivamente sostenuto, nel limite massimo, di 18.076 euro; la quota di ammortamento o il canone

di leasing sarà calcolata sull'ammontare scaturito dal predetto 20%; l'importo che ne scaturirà sarà maggiorato del 40%.

Per gli acquisti di veicoli nuovi effettuati nel periodo 15.10.2015 – 31.12.2016, il predetto limite massimo di € 18.076 è portato a 25.306 euro; partendo da quest'ultimo valore si procederà come poc'anzi indicato.

Anche per i beni di costo non superiore a € 516,46 è possibile effettuare la maggiorazione del 40% del loro ammortamento.

Conseguentemente, ove la deduzione del costo avvenisse in unica soluzione, la quota di ammortamento fiscale da dedurre supererebbe l'importo di € 516,46 per effetto della maggiorazione del 40%.

Appare opportuno rilevare che questa maggiorazione delle quote di ammortamento **non riguarda i professionisti in regime forfetario** (ved. pag. 17), poiché il loro reddito imponibile non scaturisce dalla differenza fra i compensi percepiti e i costi sostenuti, ma è determinato abbattendo del 22% i compensi annui incassati.

Considerato che il reddito imponibile annuo, nel regime forfetario, come ora detto, non risulta influenzato da alcun costo (con la sola eccezione dei contributi previdenziali) diviene irrilevante l'agevolazione dei maggiori ammortamenti dei beni strumentali.

Dall'anno 2017 le spese sostenute direttamente dal committente, relative all'esecuzione di incarichi professionali, sono escluse dal reddito imponibile IRPEF del professionista; sono altresì escluse da tale imponibile le spese riguardanti prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande per l'esecuzione di un incarico, anche se sostenute dal professionista, purché riaddebitate in fattura in capo al committente. Sono inoltre eliminati i tetti alla deducibilità di dette spese (art. 8, L. 81/2017).

Nei casi diversi da quelli ora indicati, per le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sostenute dal professionista, resta ferma la deducibilità nella misura del 75% e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Sempre dall'anno 2017, sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 10.000 euro, le spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o aggiornamento professionale, nonché le spese per iscrizione a convegni e congressi.

Il professionista dovrà conservare la documentazione onde dimostrare il collegamento fra la spesa da dedurre e l'evento formativo.

Dall'anno 2017, sono altresì deducibili, entro il limite annuo di 5.000 euro, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno dell'auto-

imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali erogati da organismi accreditati di cui al D. Lgs. n.150 del 2015 (agenzie del lavoro).

La deducibilità di tutte queste spese non sarà consentita per i contribuenti forfettari, considerato che a costoro non spetta la detrazione analitica dei costi nella determinazione del reddito professionale (ad eccezione della deducibilità degli oneri previdenziali).

Va ricordato infine che (sempre dall'anno 2017) sono integralmente deducibili le spese riguardanti premi per polizze assicurative facoltative contro il rischio di mancato pagamento delle prestazioni professionali.

Tenuta della contabilità, ritenuta di acconto e determinazione dell'imposta sul reddito

I professionisti sono soggetti all'obbligo di tenuta della contabilità (contabilità semplificata, salvo l'opzione per quella ordinaria), quindi tenuti alla istituzione del **registro IRPEF** per incassi e pagamenti da cui dovranno risultare tutti i dati rilevanti ai fini della determinazione del reddito (compensi e spese, il tutto supportato da idonea documentazione) e a quella dei **registri Iva** (dei quali si parlerà nelle pagine successive).

La differenza tra i compensi percepiti e gli inerenti costi sostenuti dal professionista costituisce il reddito netto da lavoro autonomo del professionista. Ove i costi fossero superiori ai compensi si avrebbe, ovviamente, una perdita.

I compensi corrisposti ai professionisti, se erogati da imprenditori, società, enti pubblici e privati, condomini, o altri professionisti, devono essere assoggettati a una ritenuta a titolo di acconto pari al 20% di tali compensi.

Il reddito professionale deve essere sommato agli eventuali redditi netti provenienti da altre fonti (redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, ecc.). Da questo **reddito complessivo** si deducono alcuni oneri previsti dalla legge (premi di assicurazione sulla vita, spese per cure mediche, ecc. ...).

Nel caso di perdita derivante dall'esercizio della professione, essa sarebbe portata in diminuzione soltanto dal reddito complessivo nello stesso esercizio in cui si sia verificata (quindi si avrebbe una compensazione – orizzontale – con categorie di redditi diversi da quello di lavoro autonomo).

Il reddito complessivo netto sarà colpito da IRPEF (imposta sul reddito delle persone fisiche), determinata applicando ad esso aliquote crescenti per scaglioni di reddito come dalla seguente tabella:

reddito fino a 15.000 euro, aliquota del 23%

“ oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, aliquota del 27%

“ “ 28.000 “ e “ “ 55.000 “ , aliquota del 38%

“ “ 55.000 “ e “ “ 75.000 “ , aliquota del 41%

“ “ 75.000 “ , aliquota del 43%.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

L'Imposta sul Valore Aggiunto (I.V.A.) costituisce **un prelievo sui consumi**, attraverso la tassazione della cessione di beni e della prestazione di servizi, effettuate nel territorio dello Stato, nell'esercizio di imprese o di arti o professioni.

L'imposta si fonda sul sistema dell'autotassazione, in base al quale lo stesso contribuente (nel nostro caso il professionista) che pone in essere l'atto economico soggetto al tributo, determina la base imponibile e liquida la relativa imposta.

Per determinare l'ammontare da versare periodicamente all'Erario, si ricorre ad un meccanismo che prende in considerazione non i **singoli** atti economici, ma **masse** di atti riferiti al **periodo** di tempo considerato.

Si applica il cosiddetto metodo di sottrazione, basato sul diritto concesso al contribuente di detrarre dall'imposta dovuta sulle vendite o prestazioni effettuate (imposta che l'assoggettato riscuote dal cliente), l'imposta gravante sugli acquisti (imposta che lo stesso assoggettato paga ai suoi fornitori) e di versare la differenza all'Erario.

Ove l'imposta sugli acquisti (IVA a credito) dovesse superare quella sulle vendite o sulle prestazioni effettuate (IVA a debito), il contribuente avrebbe un credito verso l'Erario pari alla differenza fra i due importi; tale credito potrebbe essere utilizzato per il pagamento dovuto nei periodi successivi o essere chiesto a rimborso in dichiarazione annuale.

L'imposta sul valore aggiunto **non grava sull'operatore economico, ma soltanto sul consumatore finale**.

Il soggetto che inizia l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato deve farne dichiarazione, entro trenta giorni, all'Agenzia delle Entrate che attribuisce ad esso contribuente un numero di partita IVA, da indicare sui documenti riguardanti questa imposta.

Base imponibile

La base imponibile dell'I.V.A. è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore per la cessione dei beni o per la prestazione dei servizi.

Aliquote dell'imposta

L'aliquota normale dell'imposta è attualmente (anno 2017) pari al 22% della base imponibile dell'operazione. Vi sono aliquote ridotte per beni suscettibili di agevolazione.

Fatturazione. Per ciascuna operazione imponibile il cedente del bene o il prestatore del servizio **deve** emettere fattura in duplice esemplare.

La fattura costituisce il titolo che legittima il cedente del bene o il prestatore del servizio ad esercitare la rivalsa e l'acquirente ad operare la detrazione dell'imposta che risulta addebitata in fattura.

Rivalsa. Nel regime I.V.A. è obbligatorio esercitare la rivalsa nei confronti del soggetto a carico del quale la fattura è emessa.

Registrazioni contabili. Come già accennato, l'importo I.V.A. da versare all'Erario è determinato solo per masse di operazioni.

Ciò presuppone la tenuta di scritture contabili necessarie per confrontare gli elementi attivi e passivi e indispensabili al calcolo del debito (o del credito) di imposta, per determinare il volume d'affari e per consentire i controlli fiscali.

A tal fine la legge prevede un **registro degli acquisti** per le fatture d'acquisto e le bollette di importazione, un **registro delle fatture** per le fatture emesse dal contribuente (o un **registro dei corrispettivi** per le operazioni attive non soggette a fatturazione, come nelle vendite al minuto o in altri casi a queste assimilabili). I professionisti con volume d'affari non superiore a € 400.000 possono sostituire il registro delle fatture emesse con il bollettario a madre e figlia.

Versamenti e dichiarazioni ai fini IVA. Le disposizioni in materia di I.V.A. prevedono a carico del contribuente (imprenditore, artista o professionista):

- 1) liquidazioni e versamenti periodici dell'imposta;
- 2) dichiarazione annuale, riassuntiva, in linea di massima dei versamenti periodici, che raccoglie gli elementi di calcolo per il saldo (o per l'eventuale rimborso) dell'imposta;
- 3) comunicazioni trimestrali delle liquidazioni periodiche avvenute nell'esercizio;
- 4) comunicazioni trimestrali dati fatture (spesometro); per l'anno 2017 questa comunicazione è semestrale.

L'I.V.A. PER I PROFESSIONISTI

Tutti i compensi per prestazioni dei professionisti, **nei confronti di chiunque effettuate**, sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto, in base all'aliquota ordinaria del 22% (con la eccezione delle prestazioni sanitarie rese alla persona, per le quali dovrà comunque essere emessa fattura, ma senza addebito di IVA – art. 10, comma 1, n. 18 Dpr 633/1972).

La base imponibile è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al professionista per la prestazione professionale resa. Concorre a formare la base imponibile IVA il contributo previdenziale integrativo del 4% da versare alla Cassa di Previdenza di categoria (fermo restando per quest'ultimo importo l'esclusione da Irpef e ritenuta d'acconto).

Effettuazione delle operazioni e fatturazione relativa. Registrazione delle operazioni e relativi versamenti infrannuali.

Ai sensi dell'art. 6, 3° co. della legge I.V.A., le prestazioni professionali, si considerano **effettuate all'atto del pagamento** dei corrispettivi.

Pertanto il professionista non è obbligato ad emettere fattura (o parcella) finché non viene pagato, né ha obblighi di altro genere.

Al momento in cui viene pagato, il professionista ha l'obbligo di emettere la fattura in duplice esemplare e di spedirne o consegnarne un esemplare al cliente.

Se egli emettesse la fattura prima del pagamento, oppure indipendentemente dal compimento della prestazione, ricevesse in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considererebbe **effettuata** limitatamente all'importo fatturato o pagato; la fattura andrebbe poi annotata sull'apposito registro.

Il professionista potrebbe evitare le conseguenze della fatturazione emessa prima dell'incasso, compilando una parcella pro-forma (o progetto di parcella) che non avrebbe la numerazione progressiva delle parcelle vere e proprie, ma dovrebbe recare l'annotazione: "seguirà fattura ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto".

Ovviamente tale documento provvisorio non deve essere riportato sul registro delle fatture emesse.

Le fatture (o parcelle) emesse a carico dei clienti, vanno numerate progressivamente, per anno solare. Su di esse debbono risultare sia le generalità del mittente che quelle del committente, compresi numero di codice fiscale e numero di partita IVA; vanno inoltre indicati i servizi prestati, il corrispettivo addebitato e l'IVA relativa.

Le fatture di acquisto e le bollette doganali vanno numerate in ordine di ricevimento (sempre per anno solare) e registrate sull'apposito registro anteriormente alla liquidazione periodiche IVA o alla dichiarazione annuale.

Per alcune operazioni l'IVA non è integralmente detraibile. Infatti l'IVA per l'acquisto e le spese d'esercizio dell'autovettura utilizzata promiscuamente per la professione e per uso privato è pari al 40% di quella addebitata dal fornitore al professionista; l'IVA per l'acquisto di apparecchiature di telefonia mobile e per i canoni di esercizio è detraibile nella misura del 50% di quella pagata al fornitore.

IVA PER OPERAZIONI UE ED EXTRA-UE

I professionisti stabiliti in Italia **devono fatturare** anche le **prestazioni di servizi** che si collocano al di fuori dell'ambito territoriale nazionale; le vigenti disposizioni prevedono che la **tassazione** delle prestazioni di servizi **deve avvenire** (art. 7 ter, Dpr 633/72):

- a) nello Stato di residenza del **committente**, quando la prestazione sia svolta a favore di soggetto passivo debitore d'imposta in un altro Stato membro dell'UE.

Quindi il professionista residente nel territorio dello Stato italiano emetterà una fattura **non assoggettata a IVA**, nella quale andrà indicato il **numero identificativo** del cliente comunitario, elemento essenziale per la **non** applicazione dell'IVA in Italia. La fattura emessa, non gravata da IVA recherà l'annotazione "inversione contabile" e concorrerà al volume d'affari IVA dell'emittente;

- b) nello Stato di residenza del prestatore di servizi per le operazioni svolte nei confronti di **soggetti privati**. In questo caso la prestazione fatturata risulterà maggiorata dell'IVA.

Nel caso di prestazione di servizi eseguita da un professionista stabilito in Italia, che secondo i criteri di territorialità si considera effettuata **fuori dall'UE**, va emessa fattura senza IVA, con l'annotazione "operazione non soggetta" (art. 21, comma 6 bis, Dpr 633/72). Anche questo tipo di fatturazione contribuirà all'aumento del volume d'affari del professionista emittente.

L'art. 7 quater, Dpr 633/1972, **in deroga** alla regola generale ora indicata, considera effettuate in Italia le seguenti prestazioni di servizi, indipendentemente dalla natura del committente:

- 1) le prestazioni relative a beni immobili situati in Italia;
- 2) le forniture di alloggio nel settore alberghiero;
- 3) le prestazioni di trasporto passeggeri, relativamente al percorso riguardante il territorio italiano;
- 4) altre prestazioni indicate nel predetto art. 7 quater.

OPERAZIONI IVA AD ESIGIBILITA' DIFFERITA

Ai fini IVA, come già detto, per le **prestazioni di servizi** il momento nel quale la legge considera avvenuta l'operazione è quello del pagamento del corrispettivo; quindi solo da tale momento scatta l'obbligo della fatturazione e il conseguente computo dell'IVA da pagare per la fattura emessa, secondo le regole previste per questa imposta.

Perciò il professionista dovrà emettere la fattura per l'attività svolta **quando sarà pagato** e questo sarà il **momento impositivo ai fini IVA** (art. 6 Dpr n. 633/1972).

Ove sia emessa fattura prima che si verifichi il presupposto, l'operazione andrebbe considerata avvenuta al momento della fatturazione, limitatamente all'importo fatturato.

Regime IVA per cassa

Può capitare, per esigenze del committente, che al professionista venga chiesta l'emissione della fattura prima che essa sia pagata. In tal caso il prestatore del servizio, per quanto detto in premessa, sarebbe obbligato a versare all'Erario l'IVA per la fattura emessa.

Allo scopo di aiutare il professionista (e gli altri operatori economici) è stato introdotto un nuovo **Regime IVA per cassa** (art. 32 bis D.L. 83/2012, convertito nella L. 154/2012, D.M. 11/10/2012).

L'operatore economico che adotta questo regime **liquida l'IVA** di tutte le **operazioni, sia attive che passive**, con il **criterio di cassa**, con esclusione di alcune operazioni sia attive che passive, quali le operazioni assoggettate all'inversione contabile, le operazioni intracomunitarie, le operazioni assoggettate a regimi speciali IVA, ecc..

I committenti che acquistano servizi dal professionista, possono invece detrarre l'IVA già al momento dell'effettuazione dell'operazione, anche se il corrispettivo non è stato ancora pagato.

Il **volume di affari** dell'operatore che adotta il regime IVA per cassa **non deve superare 2 milioni** di euro l'anno; il regime può essere applicato **soltanto** in relazione alle **operazioni** effettuate **con altri soggetti passivi** (quindi **non** con privati consumatori).

Il professionista che sceglie il **regime IVA per cassa** deve manifestare la volontà di differire l'esigibilità dell'IVA mediante la seguente annotazione in fattura: "operazione con IVA per cassa, ai sensi dell'art. 32 bis D.L. n. 83/2012" e ripetere l'opzione in sede di dichiarazione IVA.

Egli dovrà poi computare l'imposta nella liquidazione periodica riguardante il mese o trimestre durante il quale verrà incassato il corrispettivo, ovvero nel corso del quale scadrà il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, salvo l'avvio di procedure concorsuali nei confronti del cessionario o committente prima del decorso di quel termine.

La fattura di vendita con IVA per cassa deve essere registrata evidenziandola in modo da farla concorrere alla liquidazione IVA solo al momento del pagamento.

L'opzione del Regime IVA per cassa vincola il contribuente per un triennio (salvo il superamento della soglia di € 2 milioni del volume di affari che comporta la cessazione dal regime dal mese o trimestre successivo a quello in cui viene superato il limite). Trascorso il triennio l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, salvo revoca.

IVA ad esigibilità differita nelle operazioni effettuate da e verso determinati soggetti

Per le prestazioni di servizi effettuate dai professionisti (e per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dagli altri operatori) nei confronti dei seguenti enti:

- Stato e suoi organi, Regioni, Province e Comuni e Consorzi fra essi costituiti;
- Camere di Commercio e Istituti Universitari;
- Unità sanitarie locali ed enti ospedalieri di diritto pubblico, enti pubblici di assistenza e beneficenza, enti pubblici di previdenza;

l'imposta diviene esigibile (e detraibile) **all'atto** del **pagamento** del corrispettivo.

Allo scopo di consentire al **debitore** committente il momento in cui può detrarre l'IVA è necessario che il professionista emittente la fattura indichi sul documento stesso che l'IVA è a esigibilità differita (cioè **per il committente l'IVA sarà detraibile quando la fattura sarà pagata**).

Le fatture di vendita con IVA ad esigibilità differita devono essere registrate evidenziandole in modo da farle concorrere alla liquidazione IVA solo al momento del pagamento.

(E' prevista la **facoltà** di rinunciare al rinvio del pagamento dell'imposta e quindi di considerare esigibile l'imposta al momento dell'effettuazione delle operazioni, cioè in un momento anteriore al pagamento).

LA FATTURA ELETTRONICA

In data 31 marzo 2015 è entrato in vigore l'obbligo della fatturazione elettronica per tutti coloro che cedono beni o prestano servizi nei confronti degli Organismi di diritto pubblico, diversi dalla Pubblica Amministrazione Centrale e dagli Enti Previdenziali ed Assicurativi pubblici, per i quali l'obbligo della fattura elettronica era scattato dal 6 giugno 2014.

Le disposizioni riguardanti la fattura elettronica emessa nei confronti della P.A. prevedono regole rigide per la sua **formazione, trasmissione e conservazione** di detta fattura.

Formazione della fattura

Il documento di addebito va emesso secondo il previsto **formato xml** (extensible markup language). L'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto sono assicurate dall'apposizione della **firma elettronica** qualificata o digitale di chi emette la fattura.

La fattura emessa a carico della P.A. oltre a riportare gli elementi rilevanti ai fini fiscali secondo la normativa vigente, **dovrà contenere il codice IPA**, cioè l'Indice della Pubblica Amministrazione alla quale andrà addebitata la fattura; tale codice è necessario ai fini della corretta trasmissione del documento al destinatario.

La fattura PA **deve inoltre contenere il CIG** (Codice Identificativo di Gara), tranne i casi di esclusione dall'obbligo di tracciabilità, come avviene per esempio per i pagamenti in favore di enti previdenziali; e se trattasi di fatture relative a opere pubbliche deve contenere anche il **CUP** (Codice Unico di Progetto).

Chi dovesse affiancare alla emissione di fatture elettroniche, quelle cartacee, dovrebbe utilizzare **due distinte serie di numerazioni e distinti registri** per l'annotazione dei due tipi di questi documenti.

I dati obbligatori della fattura elettronica non possono essere alterati.

Trasmissione

I mezzi per la trasmissione della fattura elettronica sono: la PEC; il sistema di cooperazione applicata, su rete internet; ecc..

L'unico strumento che il fornitore di una P.A. deve utilizzare per il corretto recapito della fattura PA è lo **SDI** (Sistema di Interscambio), gestito dalla Sogei, che consente di ricevere le fatture nel formato definito dalla normativa, di effettuare i controlli sui file trasmessi e di inoltrare le fatture alle P.A. destinatarie.

Lo SDI rilascia al professionista fornitore del servizio una ricevuta di consegna in caso di inoltro andato a buon fine, o una ricevuta di mancata consegna in caso di esito negativo.

Conservazione

La fattura PA trasmessa e ricevuta in forma elettronica deve essere conservata esclusivamente con modalità elettroniche.

Le P.A., per le fatture ricevute, hanno facoltà di realizzare propri sistemi di conservazione all'interno della loro struttura organizzativa, oppure possono affidarsi a **conservatori accreditati**, iscritti in appositi Albi.

Nel processo di fatturazione elettronica alla P.A. possono rientrare in modo indiretto **gli intermediari** (commercialisti, associazioni di categoria, banche, poste, ecc.) ai quali possono rivolgersi:

- sia gli operatori economici, per la compilazione/trasmissione e archiviazione della fattura elettronica;
- sia la P.A. per la ricezione del flusso elettronico dei dati di dette fatture, e per la loro archiviazione.

SCISSIONE DEI PAGAMENTI (SPLIT PAYMENT) PER LE FATTURE GRAVATE DA IVA EMESSE DA PROFESSIONISTA

L'art. 1 del D.L. n. 50/2017, convertito dalla legge n. 96 del 21.6.2017, stabilisce che, ai fini IVA, **dal 1 luglio 2017** è estesa l'applicazione della scissione dei pagamenti (split payment) ai compensi per prestazioni rese dai professionisti.

Perciò, a partire dalla predetta data, per le parcelle emesse da questi lavoratori autonomi nei confronti della Pubblica Amministrazione e dei seguenti altri soggetti: società controllate dalla Presidenza del Consiglio e dai Ministeri; società controllate da Regioni, Province e Comuni; società controllate da quelle precedentemente indicate e società quotate, l'IVA non viene pagata al professionista dall'Ente debitore, ma da questi versata direttamente all'Erario.

Lo split payment si articola come segue: il professionista invia la parcella (o fattura) al committente, per la prestazione effettuata (o per l'acconto richiesto) con addebito dell'IVA; il committente paga l'importo degli addebiti indicati in parcella al professionista esclusa l'IVA e versa questa imposta direttamente all'Agenzia delle Entrate.

Per le parcelle con data antecedente al 1.7.2017, restano in vigore le vecchie norme, quindi esse non vanno assoggettate allo split payment.

Va rilevato che in fase di liquidazione periodica dell'IVA, il professionista non dovrà includere l'imposta riguardante le parcelle soggette alla scissione dei pagamenti, in quanto essa non viene incassata dal detto professionista e quindi non genera un debito nei confronti dell'Erario.

Va ancora ricordato che nel meccanismo dello split payment non sono coinvolti i professionisti che applicano il regime forfettario perché nelle loro fatture non viene addebitata l'IVA.

Al fine di individuare con certezza i committenti verso i quali praticare la scissione dei pagamenti, la legge consente al professionista di richiedere direttamente al committente il rilascio di un documento attestante la sua qualifica di soggetto tenuto ad effettuare lo split payment.

Inoltre, il Dipartimento delle Finanze ha predisposto appositi elenchi consultabili sul proprio sito.

IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (IRAP)

L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, introdotta nel nostro ordinamento dal 1° gennaio 1998 con il D.Lgs. n. 446/1997, **colpisce l'esercizio abituale di ogni attività** diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi in quanto **autonomamente organizzata**.

Il presupposto dell'IRAP è la organizzazione degli elementi materiali e umani che rendono possibile l'esercizio di un'attività economica; il presupposto non è quello della produzione di redditi, ma quello di attività autonomamente organizzata.

Quindi questa **organizzazione di mezzi materiali e di risorse umane** per l'esercizio di un'impresa, arte o professione, è **il requisito essenziale** che deve possedere il soggetto per essere sottoposto al tributo IRAP.

Ove manchi una adeguata organizzazione non potrà applicarsi detta imposta.

L'imposizione **prescinde** da una manifestazione di ricchezza in capo al soggetto passivo d'imposta. L'IRAP è un'imposta periodica. Soggetti passivi sono: imprenditori individuali, artisti e **professionisti**; società commerciali, enti pubblici e privati non commerciali; enti non residenti.

La sua **base imponibile** (cioè il parametro di riferimento per determinare la somma da corrispondere) è **il valore della produzione netta**, cui ha condotto l'attività esercitata nel **territorio regionale**.

Il valore della produzione è quello delle operazioni correnti che influenzano la gestione ordinaria; infatti ai fini della produzione netta non si prendono in considerazione i componenti straordinari della gestione.

Per i professionisti la **base imponibile** su cui calcolare l'imposta è determinata dalla **differenza tra** l'ammontare dei **compensi** percepiti e l'ammontare dei **costi** sostenuti inerenti all'attività, (compresi gli ammortamenti dei beni a fecondità ripetuta), ma **esclusi** gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente diverso da quello a tempo indeterminato per il quale è invece prevista la deducibilità **integrale**.

Risulta confermata la deduzione delle spese per apprendisti, per disabili, per il personale assunto con contratto di formazione lavoro e per addetti alla ricerca e sviluppo (art. 11, co. 1, lett. a) n. 5 del D.Lgs. n. 446/1997).

La Legge di Stabilità anno 2015 ha statuito, a partire da questo anno, un **credito** di imposta pari al 10% dell'IRAP lorda per il professionista che operi **senza personale**.

Il credito d'imposta del 10% sarà utilizzabile in compensazione dei vari tributi da pagare periodicamente nel corso dell'anno, utilizzando il Modello F24 (ai sensi del D.Lgs n. 241/1997).

L'**aliquota** dell'imposta per la Regione Lazio è pari al **4,82% del valore della produzione netta**, con una deduzione forfetaria variabile, che per i contribuenti persone fisiche e per le società semplici e le associazioni ad esse equiparate, esercenti attività professionale, è stabilita nella misura seguente:

- base imponibile fino a € 180.759,91, deduzione di € 13.000;

- base imponibile da € 180.759,92 a € 180.999,91, deduzione a scaglioni da € 9.750 a € 3.250. Infine è bene rammentare che i professionisti che si trovano nel **regime forfetario** (ved. pagine successive) **non** sono soggetti all'IRAP.

Professionisti privi di autonoma organizzazione

La Corte Costituzionale ha stabilito, con sentenza n. 156 del 21.5.2001, che **non** è soggetto passivo ai fini IRAP il professionista (o l'imprenditore) che esercita la propria attività in assenza di capitali e di lavoro **altrui** (cioè nel caso che manchino spese per prestazioni di lavoro da terzi, canoni di locazione finanziaria, e interessi passivi).

Secondo quanto stabilito dalla Consulta infatti in assenza dell'"esercizio abituale di un'attività **autonomamente organizzata** diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa.

Successivamente la Corte di Cassazione (sentenze n.12108/2009 e n. 21111/2009 e successive) ha riaffermato come l'**autonoma organizzazione** sussista quando il contribuente impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, oppure quando si avvalga in modo non occasionale del lavoro altrui.

La Cassazione con l'ordinanza n. 5040/2015 e successive sentenze ha poi stabilito che la presenza di un dipendente non basta per assoggettare il professionista al pagamento dell'Irap.

IL REGIME FORFETARIO

I professionisti aventi i requisiti di accesso appresso indicati, dall'anno 2015 possono scegliere di essere tassati secondo il regime forfetario che ai fini dei tributi erariali diretti comporta il pagamento di un'**imposta sostitutiva** sul reddito imponibile; il reddito del professionista forfetario da assoggettare ad imposta sostitutiva (sostitutiva dell'Irpef, delle addizionali e dell'Irap) si determina moltiplicando l'importo dei compensi percepiti nell'anno per un coefficiente di redditività pari al 78%; l'abbattimento dei ricavi nella misura del 22% costituisce forfetariamente l'ammontare dei costi annui da dedurre fiscalmente, il risultato ottenuto va diminuito dei contributi previdenziali versati in base alle disposizioni di legge.

L'importo risultante sarà colpito dall'imposta sostitutiva nella misura del 15%.

I contribuenti forfetari **non devono** essere assoggettati alla ritenuta fiscale di acconto da parte del committente (sostituto d'imposta) per i compensi che percepiscono.

I requisiti di accesso al regime forfetario per i professionisti

La legge indica i soggetti che possono accedere al regime forfetario (comma 54, art.1 L. n.190/2014, parzialmente modificato dalla L. 208/2015): sono le **persone fisiche**, residenti nello Stato italiano, che esercitano una professione, (o un'arte o un'impresa) e rientranti nei seguenti limiti quantitativi.

- Compensi professionali percepiti, ragguagliati ad anno, in misura **non** superiore a € 30.000,00.
- Sostenimento di spese per il personale dipendente (o assimilato) **non** superiore a € 5.000,00 lordi annui.
- Costo complessivo dei beni strumentali (al lordo degli ammortamenti) **non** superiore a € 20.000,00. Questo limite non deve essere superato alla fine dell'esercizio precedente a quello dell'accesso al regime.

Per i beni in locazione finanziaria rileva il costo sostenuto dal concedente; per quelli in comodato, in noleggio o in locazione, va preso in considerazione il loro valore normale (art. 9 D.Lgs. 917/1988).

Nell'ammontare complessivo dei beni strumentali non vengono conteggiati i beni immobili utilizzati per l'esercizio professionale, comunque acquisiti.

Non si considerano inoltre i beni strumentali di costo inferiore a € 516,46.

Quelli utilizzati promiscuamente (autovetture, telefoni, ecc.) concorrono a determinare il valore complessivo dei beni strumentali nella misura del 50% del loro costo.

I costi dei beni immateriali (es. costo del software) non sono rilevanti al fine della determinazione del suddetto limite (ved. Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 19.2.2015).

I predetti requisiti, oltre che condizioni per accedere al regime forfetario, costituiscono anche condizioni per il mantenimento negli anni successivi dello stesso regime, per la cui permanenza in esso non sono previsti limiti temporali.

I soggetti esclusi

Non possono accedere al regime forfetario:

- Persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali per la determinazione del reddito o di regimi speciali ai fini IVA (es. imprese agrituristiche, in virtù dell'art.5, co 1, L. n.413/1991, per le quali il reddito è forfettizzato al 25% dei ricavi al netto dell'IVA; agricoltori che forniscono servizi utilizzando attrezzature normalmente impiegate per l'agricoltura. Per i regimi speciali IVA: rivenditori di beni usati; gestori di negozi per vendita di sali e tabacchi; agricoltori di cui all'art.34 Dpr n.633/72, ecc.).
- Soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e/o assimilabili di importo superiore a € 30.000, tranne il caso in cui il rapporto di lavoro dipendente sia cessato.
- Soggetti non residenti, ad eccezione dei residenti nella UE o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio Economico, qualora almeno il 75% del loro reddito complessivo sia prodotto in Italia.
- Soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano
 - cessioni di fabbricati o di terreni edificabili;
 - cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi.
- Esercenti attività professionale che partecipano contemporaneamente a società di persona o ad associazioni professionali, o a società a responsabilità limitata che abbiano optato per il regime della trasparenza fiscale.

Ingresso nel regime

In linea generale l'accesso al regime forfetario per i professionisti avviene automaticamente, **senza** cioè porre in essere alcuna **comunicazione** all'Amministrazione finanziaria.

In presenza dei requisiti di legge non risultano necessarie preventive comunicazioni all'Agenzia delle Entrate, ma occorre regolarsi in modo concludente **sin dall'inizio dell'anno**, con particolare riferimento agli adempimenti IVA. E' quindi importante sapere che già dal gennaio 2015 **le fatture devono essere emesse senza IVA**, apponendo l'annotazione: "operazione effettuata ai sensi dell'art.1, comma 58, della Legge di stabilità 2015".

Diverso è il caso di coloro che **iniziano** l'attività nel corso dell'anno; in questo caso viene indicata, nella dichiarazione di **inizio attività** ai fini IVA, (modello AA9), la propria volontà di accedere al regime forfetario, facendo presente di presumere la sussistenza dei requisiti di legge previsti per applicare il regime.

La necessità della comunicazione sorge nel caso opposto, in cui il contribuente ritenga di applicare l'IVA e le imposte sui redditi nei modi **ordinari**; in tale ipotesi, pur rilevando il **comportamento concludente** posto in essere dal contribuente, occorre comunicare all'Agenzia delle Entrate il proprio intento con la **prima dichiarazione** annuale da presentare **successivamente** alla **scelta** effettuata, con effetti per un **triennio**, al termine del quale la scelta fatta resta valida di anno in anno, fino ad eventuali manifestazioni concludenti di segno opposto.

Gli effetti per l'IVA nel regime forfetario

I professionisti che adottano il regime forfetario godono delle seguenti condizioni ai fini IVA:

- le prestazioni effettuate non fanno sorgere alcun addebito IVA; il professionista emetterà in doppia copia la fattura a carico del committente, **senza gravare l'onorario** in essa riportato **dell'imposta**, e indicherà sulla fattura stessa: “annotazione effettuata ai sensi dell'Art.1, comma 58 L. n.190/2014”, che stabilisce per i forfetari il non esercizio di rivalsa dell'IVA. Ove la fattura emessa superasse l'importo di € 77,47, sconterebbe il bollo di € 2,00.
- esonero da tutti gli altri adempimenti IVA (tenuta dei registri, liquidazione e dichiarazione dell'imposta).

I professionisti forfetari hanno soltanto l'obbligo di numerare, per anno solare, le fatture emesse, progressivamente conservandone copia; di numerare e conservare le fatture degli acquisti e le bollette doganali.

Gli effetti per le imposte dirette nel regime forfetario

I professionisti forfetari sono esonerati della tenuta delle scritture contabili anche ai fini delle imposte dirette, ma **obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi**.

Sono **esonerati** dal pagamento dell'**Irap** e quindi dalla presentazione della relativa dichiarazione.

Non applicano le ritenute sul reddito di lavoro dipendente o professionale per le prestazioni ricevute, perciò **non** agiscono da sostituti d'imposta.

Inoltre **non subiscono ritenute** fiscali d'acconto sui compensi percepiti; devono comunque rilasciare apposita dichiarazione al committente, dalla quale risulti che la somma incassata è soggetta ad imposta sostitutiva. Infine, non subiscono accertamenti con gli studi di settore e parametri.

Il reddito imponibile, come detto all'inizio, è determinato abbattendo i ricavi del 22% ed applicando sul risultato (al netto dei contributi previdenziali pagati) l'imposta sostitutiva del 15%.

Nuove attività

Allo scopo di facilitare **l'avvio di nuove attività** (start-up), è prevista anche l'agevolazione della **ulteriore riduzione di un terzo** del reddito imponibile, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due anni successivi, a condizione che:

- a) il contribuente non abbia esercitato attività professionale nei tre anni precedenti;
- b) l'attività da esercitare non costituisca mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo;
- c) in caso di proseguimento di un'attività svolta in precedenza da altro soggetto (cedente dello studio), l'ammontare dei compensi percepiti nel periodo precedente a quello di applicazione del regime forfetario non sia stato superiore a 30.000 euro.

La cessazione del regime

Il regime forfetario cessa dall'anno successivo a quello in cui viene meno taluno dei requisiti previsti per potervi accedere (es. si percepiscono in un anno compensi superiori a 30.000 euro), o si verifica una delle fattispecie di esclusione (es. il professionista individuale diviene socio di una società fra professionisti).

Vantaggi e svantaggi del professionista in regime forfetario

Il regime forfetario presenta, per qualsiasi contribuente che lo adotti, notevoli vantaggi dal punto di vista degli adempimenti di tenuta e registrazioni dei libri fiscali.

Il contribuente forfetario è esonerato dal presentare le dichiarazioni delle imposte, ad eccezione del modello per la dichiarazione dei redditi, dove probabilmente dovrà anche adempiere peculiari obblighi informativi circa l'attività svolta.

Il calcolo di convenienza per l'accesso al regime andrà effettuato tenendo presente, mediamente la entità dei costi da sostenere per l'attività da svolgere. Ove tali costi fossero alti, la convenienza ad accedere al regime diminuirebbe, considerato che per il forfettario delle libere professioni essi vengono riconosciuti nella non elevata misura del 22% dei ricavi.

Va rilevato inoltre che se i contribuenti forfetari non hanno altri redditi, **non** potranno portare in diminuzione dell'imposta dovuta, le detrazioni per familiari a carico, spese mediche, assicurazioni, interessi su mutuo, spese di ristrutturazioni edilizie, ecc..

Occorre tuttavia riconoscere che l'aliquota di tassazione del reddito professionale imponibile risulta moderata: 15%, quale **imposta sostitutiva** di Irpef, Irap e addizionali locali.

Il regime forfetario, considerate le attinenti regole riguardanti l'IVA, può risultare conveniente anche ai fini di questa imposta, nel caso di emissione di fatture nei confronti di committenti **privati**, perché il documento di addebito del professionista, non essendo gravato da IVA, **sarà di importo inferiore** a quello che verrebbe emesso per la stessa prestazione da professionista in regime ordinario. Il vantaggio per il soggetto forfetario risulta evidente, sul piano della concorrenza, rispetto ai professionisti "ordinari". La convenienza sussiste, ovviamente, anche per il committente **consumatore finale** il quale pagherà, per la prestazione ricevuta, l'onorario non gravato da IVA (imposta **non** detraibile dal committente privato).

Il professionista forfetario (a differenza di quello ordinario) dovrà mettere in conto il fatto di non poter dedurre l'I.V.A. sui beni e servizi che acquista per la propria attività.

NUOVE REGOLE DEL MERCATO PER I PROFESSIONISTI

MISURE PER LA TUTELA DEL LAVORO AUTONOMO NON IMPRENDITORIALE (LEGGE N. 81 DEL 22 MAGGIO 2017)

La recente legge n. 81/2017 ha introdotto nuove misure di tutela del lavoro autonomo **non** imprenditoriale, al fine “di costruire anche per i lavoratori autonomi un sistema di diritti e di welfare (benessere) moderno capace di sostenere il loro presente e di tutelare il loro futuro”.

Clausole e condotte abusive

Questa legge ha stabilito che si considerano **abusive** e prive di effetto le **clausole** che attribuiscono al committente la facoltà di modificare **unilateralmente** le condizioni del contratto di prestazione professionale o, nel contratto avente ad oggetto una prestazione continuativa, di recedere da esso senza congruo preavviso; sono considerate inoltre abusive le clausole mediante le quali le parti concordino termini di pagamento oltre i 60 giorni dalla ricezione della parcella professionale da parte del committente.

E' considerato infine abusivo il **rifiuto** del committente di stipulare il contratto scritto per la prestazione professionale (disposizione da ritenersi superata dopo l'introduzione della obbligatorietà del preventivo che il professionista dovrà rilasciare a chi richiede una prestazione professionale, come appresso indicato).

Ove si verificassero questi casi di abuso, il professionista avrebbe diritto al risarcimento dei danni (art. 3 della precitata legge).

Tutela in caso di infortunio, malattia e gravidanza

La malattia e l'infortunio dei lavoratori autonomi che prestano la loro attività in via continuativa per il committente non comportano l'estinzione del rapporto di lavoro, la cui esecuzione, su richiesta del lavoratore, rimane sospesa, senza diritto al corrispettivo, per il periodo non superiore a 150 gg. per anno solare, fatto salvo il venir meno dell'interesse del committente (art. 14, comma 1, L. 81/2017).

Lo stesso trattamento è riservato per le professioniste in gravidanza.

E' prevista la possibilità di sospendere il versamento dei contributi previdenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro infortuni e malattie professionali nel caso di malattia o infortunio tale da impedire lo svolgimento dell'attività professionale per oltre 60 gg. La sospensione è ammessa per un massimo di due anni decorsi i quali il professionista dovrà versare contributi e premi maturati durante il periodo di sospensione, in un numero di rate mensili pari a tre volte i mesi di sospensione (art. 14, comma 3).

Accesso agli appalti pubblici, ai bandi per l'assegnazione degli incarichi e ai Fondi strutturali europei per i professionisti

La legge 81/2017 consente ai professionisti di partecipare a bandi di appalto specifici per l'assegnazione di incarichi e consulenze presso le Pubbliche Amministrazioni (art. 12).

Le Amministrazioni Pubbliche promuovono, in qualità di stazioni appaltanti, la partecipazione dei professionisti agli appalti pubblici per le **prestazioni di servizi** o ai bandi per l'assegnazione di **incarichi** personali di consulenza o ricerca (art. 12 L. 81/2017).

A tale scopo la P.A. potrà far ricorso agli sportelli dedicati al lavoro autonomo che la stessa legge (art. 10) ha istituito all'interno dei centri per l'impiego e gli organismi autorizzati alle attività di intermediazione in materia di lavoro.

Detti sportelli potranno avvalersi anche di convenzioni con gli ordini e collegi professionali, allo scopo di ampliare la partecipazione dei professionisti alle procedure di aggiudicazione.

La legge (art. 12) riconosce l'equiparazione delle PMI (piccole e medie imprese) ad ogni forma di lavoro autonomo non imprenditoriale.

Viene quindi resa la possibilità, per i professionisti, di partecipare all'assegnazione di fondi strumentali europei (art. 12); il lavoratore autonomo potrà avere accesso alle risorse dei Fondi sociali europei (Fse), al Fondo europeo di sviluppo regionale (Fesr) e ai Programmi operativi nazionali (Pon) e regionali (Por).

La legge riconosce ai professionisti la possibilità:

- **di costituire reti** di esercenti la professione **estendendo ad essi la possibilità di partecipare a reti di imprese**, in forma di **reti miste**, di cui all'art. 3, comma 4-ter, e seguenti del D.L. n. 5/2009, con accesso alle relative provvidenze;
- di costituire **consorzi stabili professionali**;
- di costituire **associazioni temporanee professionali**, secondo la disciplina prevista dall'articolo 48 del Codice dei contratti pubblici, in quanto compatibile.

Il contratto di rete, introdotto dall'art. 3 della L. 33/2009, è un accordo con il quale più imprenditori si impegnano a collaborare al fine di accrescere, sia individualmente che collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato.

NOVITÀ SULLA LIBERA CONCORRENZA IN CAMPO PROFESSIONALE

Obbligo per il professionista del preventivo scritto riguardante l'incarico professionale

La legge sulla concorrenza (L. n. 124 del 4 agosto 2017), oltre alle modifiche apportate alle Società di Ingegneria, di cui si è detto nelle pagine precedenti, al comma 150 dell'art. 1, ha stabilito che il professionista deve **obbligatoriamente** rilasciare preventivo scritto o digitale al cliente quando questi richiede una prestazione professionale.

Il preventivo deve contenere una sintesi dell'attività che sarà messa a disposizione del cliente, dei tempi e modi di esecuzione della prestazione; in esso va indicato il compenso pattuito e vanno indicate le voci di costo necessarie per realizzare la prestazione.

Il preventivo mette in condizioni il potenziale committente di effettuare comparazioni e conseguenti consapevoli scelte.

E' ragionevole ritenere che tale preventivo possa essere integrato o aggiornato, ove le iniziali circostanze dovessero cambiare.

Va colta l'occasione per ricordare che lo stesso preventivo deve altresì indicare gli estremi della polizza assicurativa del professionista per i danni che potrebbero essere provocati nell'esercizio della propria attività.

La predetta legge sulla concorrenza ha inoltre stabilito che "i professionisti iscritti ad Ordini e Collegi **sono tenuti** ad indicare e comunicare i titoli posseduti e le eventuali specializzazioni" (comma 151 dell'art. 1), al fine di assicurare la trasparenza delle informazioni nei confronti dei clienti. Si attendono chiarimenti per conoscere come debba avvenire tale indicazione/comunicazione.

Obbligo per le compagnie di assicurazione di emettere polizze di responsabilità civile professionale con copertura fino a dieci anni dopo la fine del contratto

La stessa legge sulla libera concorrenza (art. 1, comma 26, L. 124/2017) stabilisce per le compagnie di assicurazione di mettere a disposizione dei professionisti polizze che coprano l'assicurato contro i rischi professionali anche nei 10 anni successivi alla fine del contratto. Dal 29.8.2017, infatti, per i professionisti obbligati a stipulare una polizza assicurativa di Rc professionale (art. 3 D.L. 138/2011 convertito in legge 148/2011), tale polizza dovrà prevedere la ultrattività della copertura assicurativa per le richieste di risarcimento presentate per la prima volta entro i dieci anni successivi alla scadenza del contratto, a patto che il sinistro si sia verificato nel periodo di vigenza contrattuale.

La regola ora indicata "si applica, altresì, alle polizze assicurative in corso di validità alla data di entrata in vigore della presente disposizione. A tal fine, a richiesta del contraente e ferma la libertà contrattuale, le compagnie assicurative propongono la rinegoziazione del contratto al richiedente secondo le nuove disposizioni di premio".