GUIDA FISCALE PER GIOVANI AVVOCATI

Ordine degli Avvocati
di Genova

Agenzia Entrate
Direzione Regionale della Liguria

Il testo della presente guida, così come tutte le pubblicazioni dell'Agenzia delle Entrate può essere riprodotto liberamente, con qualunque mezzo, a condizione che siano citate la fonte e la data di aggiornamento.

Coordinamento editoriale e progetto grafico
San Giorgio Editrice

INTRODUZIONE

Chiunque si accinga ad intraprendere un'attività libero professionale, non può non porsi preliminarmente il problema di conoscere il regime fiscale applicabile alla medesima, anche al fine di optare sin dall'inizio, se percorribili, per soluzioni che gli consentano di far ricadere detta attività nell'ambito di trattamenti tributari agevolati, previsti proprio per i primi anni di esercizio della professione, nonché al fine di evitare di commettere errori che lo facciano incorrere nelle gravose sanzioni amministrative fissate dalla normativa fiscale.

L'Avvocatura non fa eccezione a questa regola.

In considerazione, pertanto, della centralità – e della delicatezza – del tema, il Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Genova è lieto di aver offerto il proprio contributo alla redazione e pubblicazione della presente Guida, redatta dagli esperti dell'Agenzia delle Entrate, in coordinamento con lo stesso Consiglio.

Tale Guida, infatti, costituisce fonte preziosa di informazioni per i Giovani Avvocati, e non solo. Invero, anche i Colleghi ormai avviati nella professione troveranno nella Guida adeguate risposte a conforto delle scelte già effettuate e di quelle ancora da compiere, nonché soluzione a problematiche tecnico-fiscali che l'Avvocato incontra nell'espletamento della propria attività.

Auspicando di aver fatto cosa a tutti gradita, Vi auguriamo proficua ed attenta disamina e consultazione della guida.

Stefano Savi
Il Presidente del Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Genova

Mauro Ferrando
Il Consigliere delegato al Tavolo Tecnico con la Direzione Regionale delle Entrate

INTRODUZIONE

Sono lieto di aver contribuito, con il competente e qualificato personale della Direzione Regionale della Liguria, a realizzare questa semplice ma completa guida, che testimonia la centralità del cittadino come valore ed il servizio al contribuente come via primaria per agevolare l'adempimento volontario degli obblighi tributari, in un quadro di rapporti contribuente improntato alla fiducia e alla collaborazione.

È per me fonte di soddisfazione presentare questa Guida fiscale per giovani avvocati, che vede la luce grazie ad un lavoro congiunto tra gli Ordini degli Avvocati della Liguria, la Direzione Regionale delle Entrate da me rappresentata e la Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate, guidata con grande impegno da Arturo Betunio, a cui va il mio grazie per il contributo dato a questa pubblicazione.

Quest'opera vuole rappresentare un segno dell'aiuto dato dall'Agenzia delle Entrate ai giovani professionisti che si affacciano al mondo del lavoro. È un momento delicato, ed oggi, in un contesto contrassegnato da complessità e globalità, il sapere fiscale occupa un posto centrale tra le diverse conoscenze necessarie allo svolgimento di una professione intellettuale. La Scuola e l'Università, anche per chi ha studiato diritto tributario, sono avare nel trasmettere le conoscenze fiscali necessarie all'agire concreto di ciascuno, eppure sappiamo che il Fisco segna la vita del cittadino proprio come attuazione del patto sociale e dei principi su cui si fonda la Carta Costituzionale.

La Guida fiscale per giovani avvocati che avete tra le mani vuole assolvere due compiti: fornire le informazioni necessarie per una gestione fiscalmente responsabile dell'attività legale ed ampliare il bagaglio di conoscenze professionali da mettere al servizio della clientela. Se ci saremo riusciti, sarà per noi un successo.

Franco Latti

Direttore Regionale delle Entrate della Liguria

INIZIO ATTIVITÀ

Quando si intraprende un'attività economica, sia di tipo autonomo che imprenditoriale, il primo passo consiste nel segnalare l'inizio dell'attività al fine di ottenere il numero di Partita Iva[1] (occorre segnalarlo entro 30 giorni dall'inizio dell'attività o dalla costituzione della società).

Il numero di Partita Iva viene attribuito dall'Agenzia delle Entrate al momento della dichiarazione di inizio attività e resta invariato fino alla cessazione[2]. Esso deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto (parcelle, ricevute, ecc.).

Il numero di Partita Iva è fondamentale per adempiere ad una serie di adempimenti di natura fiscale, previdenziale e assistenziale. Tutti i titolari di Partita Iva hanno l'obbligo di effettuare i versamenti fiscali e previdenziali esclusivamente per via telematica, con il modello F24.

Dal 19 febbraio 2008 chi volesse avviare un'attività imprenditoriale[3] può presentare al solo Registro delle Imprese presso la Camera di commercio una Comunicazione Unica[4], valida - ove sussistono i requisiti di legge - anche ai fini fiscali, previdenziali e assistenziali. Sono rimaste temporaneamente in vigore, in alternativa, le precedenti modalità di trasmissione delle singole modulistiche agli altri Enti interessati (Agenzia delle Entrate, Inps, Inail), in quanto era previsto un periodo transitorio al termine del quale la Comunicazione Unica è divenuta obbligatoria

[1] Art. 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

[2] Il numero di Partita Iva è formato da 11 caratteri numerici, di cui i primi 7 individuano il contribuente attraverso un numero progressivo, i successivi 3 sono il codice identificativo dell'Ufficio, l'ultimo è un carattere di controllo.

[3] Per i professionisti si preciserà puntualmente nella pagina successiva.

[4] Dal 3 luglio 2009 sono divenute operative le disposizioni contenute nel decreto-legge 31 gennaio 2007, n. 7, convertito con modificazioni nella legge del 2 aprile 2007, n. 40 in ragione dell'entrata in vigore del decreto del Presidente del Consiglio del 6 maggio 2009 emanato ai sensi dell'art 9, comma 2 del decreto di cui sopra.

ed ha sostituito ad ogni effetto di legge le attuali modalità di trasmissione della modulistica al Registro delle Imprese e agli altri Enti interessati, anche la comunicazione di inizio attività all'Agenzia delle Entrate.

Il termine del periodo transitorio, inizialmente previsto al 20 agosto 2008, ha subito diverse proroghe[5] e solo a partire dal 1° aprile 2010 la Comunicazione Unica è divenuta effettivamente obbligatoria per tutte le imprese, comprese quelle individuali e, rappresenta attualmente lo strumento di cui avvalersi in via esclusiva per svolgere gli adempimenti anagrafici presso Camera di Commercio, Agenzia delle entrate, Inps e Inail. Il sistema è completamente online e presuppone la firma digitale e la posta elettronica certificata.

In ogni modo, se ci si avvale della ***Comunicazione Unica*** questa deve essere presentata al solo ufficio del Registro delle Imprese presso la Camera di Commercio territorialmente competente, venendo così esauriti tutti gli adempimenti concernenti l'inizio attività ai fini fiscali, previdenziali e assistenziali. Sarà, poi, la Camera di Commercio che riceve la comunicazione, in base alle modalità stabilite dalle norme e dai decreti ministeriali collegati, a comunicare i dati alle singole amministrazioni tramite collegamento telematico.

Alternativamente, possono essere ancora presentate le dichiarazioni di inizio attività direttamente all'Agenzia delle Entrate (che, per inciso, si limiterà ad attribuire la Partita Iva) sui modelli disponibili in formato elettronico e prelevabili gratuitamente dal sito Internet dell'Agenzia; in particolare, deve essere utilizzato il modello AA9/10 per le persone fisiche (ditte individuali e lavoratori autonomi). Le dichiarazioni possono essere presentate o trasmesse a mezzo servizio postale o in via telematica presso qualunque ufficio locale e territoriale dell'Agenzia delle Entrate.

[5] Infatti, l'art. 23, comma 13, del D.L. n. 78 del 1° luglio 2009 (cd. "decreto anticrisi"), ha previsto un'ulteriore ultima proroga dell'entrata a regime. Viene, infatti disposta la modifica all'articolo 9, comma 8, del D.L. 31 gennaio 2007 n. 7, successivamente convertito dalla Legge 2 aprile 2007, n. 40, con la sostituzione del termine di entrata a regime della disciplina della "Comunicazione Unica" alla data del 1° ottobre 2009. Tuttavia il D.L. n. 78/2009 non ha modificato il successivo comma 9 del citato articolo 9, che prevede un periodo transitorio di sei mesi (a partire dal termine ora modificato del 1° ottobre 2009), nel quale è ancora consentito presentare le singole comunicazioni, in modalità non integrata, a tutte le competenti Amministrazioni (Agenzia delle Entrate, INPS, INAIL) in base alla normativa previgente.

La normativa sulla Comunicazione Unica è stata rappresentata per completezza dell'argomento, ma allo stato attuale e in base alla formulazione delle norme, si ritiene che tale modalità non sia attualmente destinata ai professionisti ed alle associazioni, ma solo ai soggetti tenuti all'iscrizione nel Registro delle Imprese e al Rea. In vista di ulteriori chiarimenti, i professionisti possono rivolgersi direttamente all'Agenzia delle Entrate.

⇨ Variazione dati e cessazione attività

In caso di variazione di uno degli elementi indicati nella dichiarazione di inizio attività (ad esempio del domicilio fiscale) il contribuente deve presentare la dichiarazione di variazione dati utilizzando sempre il modello AA9/10 per le persone fisiche. Le dichiarazioni devono essere presentate entro 30 giorni dalla data di avvenuta variazione, con le stesse modalità previste per l'inizio attività. La dichiarazione di variazione dati non può essere presentata all'Ufficio del Registro Imprese.

Dal 1º gennaio 2008 è entrata in vigore la tabella dei codici di classificazione delle attività economiche, denominata ATECO 2007, configurati in sei cifre. La modifica del codice di attività economica non comporta l'obbligo di presentare la dichiarazione di variazione dati. I codici delle attività esercitate, coerentemente con la nuova tabella ATECO 2007, potranno essere comunicati in occasione della presentazione della prima dichiarazione di variazione dati, unitamente alle altre variazioni eventualmente intervenute.

Analogamente, in caso di cessazione[6] dell'attività, è necessario presentare la relativa dichiarazione (sempre mod. AA9/10) entro 30 giorni dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'attività, con le stesse modalità previste per l'inizio attività.

[6] In riferimento alla cessazione di attività, ai fini fiscali si rinvia alle precisazioni contenute nella Circolare n. 11/2007 dell'Agenzia delle Entrate e alla recente Risoluzione n. 232/E del 20 agosto 2009, per cui in sintesi: "La cessazione dell'attività per il professionista non può che passare per la chiusura totale di tutti i suoi rapporti giuridici pendenti. Non basta, cioè, astenersi dal porre in essere ulteriori prestazioni, essendo necessaria anche la fatturazione di tutte quelle già eseguite e non ancora monetizzate, nonché la dismissione dei beni strumentali".

IL REGIME FISCALE AGEVOLATO PER LE NUOVE INIZIATIVE DI LAVORO AUTONOMO

Per le persone fisiche che intraprendono per la prima volta un'attività professionale, la norma di cui all'art. 13 L. 388/2000 prevede la possibilità di avvalersi di un regime fiscale agevolato, che consente il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef pari al 10% del reddito, e relative addizionali regionali e comunali, oltre ad un'importante semplificazione degli adempimenti contabili e fiscali incombenti in capo al neoprofessionista. Tale regime si applica per il primo periodo di imposta e i due successivi.

In sostanza, dal punto di vista contabile, chi si avvale di tale regime è unicamente tenuto al rispetto degli obblighi di fatturazione, certificazione dei corrispettivi e conservazione in ordine cronologico delle fatture e della documentazione emessa e ricevuta, i cui dati verranno indicati nella dichiarazione annuale; al contrario, non sussiste alcun obbligo di registrazione e tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette, dell'Irap e dell'Iva.

In altre parole, il professionista che si avvale del regime agevolato può provvedere personalmente alla tenuta della propria contabilità, anche avvalendosi dell'assistenza gratuita prestata dall'Agenzia delle Entrate competente (c.d. tutoraggio), utilizzando i programmi presenti nel sito www.agenziaentrate.it.

Dal punto di vista strettamente fiscale, la scelta del regime in oggetto comporta il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali, pari al 10% del reddito di lavoro autonomo: si noti bene che si tratta del reddito imponibile, ovvero del reddito prodotto al netto delle spese inerenti all'attività, sostenute nel periodo di imposta.

L'imposta è sostitutiva solo dell'Irpef, pertanto si versano regolarmente le altre imposte, ad eccezione dell'acconto annuale dell'imposta sul valore aggiunto (l'Iva a debito è dovuta annualmente anziché alle scadenze periodiche). I

contribuenti dovranno, in particolare, corrispondere, in sede di dichiarazione annuale, l'acconto Irap (sempre, naturalmente, che sussista il presupposto dell'attività autonomamente organizzata), calcolato secondo le modalità previste ordinariamente[7].

Coloro che si avvalgono di questo regime possono godere anche di un credito di imposta per l'acquisto di apparecchiature informatiche: infatti, ai contribuenti che si dotano di computer, modem e stampante è riconosciuto un credito di imposta pari al 40% del loro costo con il limite massimo di 309,87 euro.

Dopo aver preso in considerazione i principali aspetti appetibili del regime fiscale di cui all'art. 13, procediamo a verificare quali sono le condizioni necessarie per potervi accedere:

a) il professionista non deve aver esercitato negli ultimi tre anni l'attività professionale, anche in forma associata o familiare;
b) l'attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, con un'importante eccezione per il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
c) sia realizzato un ammontare annuo di compensi di lavoro autonomo non superiore a 30.987,41 euro;
d) siano regolarmente adempiuti gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi (art. 13, comma 2, L. 388/2000).

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

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

[7] In tal senso la Circolare n. 59 del 18.6.2001 e la Circolare n. 8 del 26.1.2001 contenenti le disposizioni circa le modalità ordinarie di determinazione e versamento dell'imposta in via ordinaria.

Il modello di richiesta, allegato al provvedimento del 14.3.2001 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, deve essere utilizzato qualora il contribuente intenda chiedere all'Agenzia delle Entrate anche l'assistenza fiscale nell'adempimento degli obblighi tributari, appunto, il servizio di tutoraggio.

Il regime agevolato cessa di avere efficacia, con conseguente sottoposizione a tassazione ordinaria, in caso di superamento dei limiti dei compensi o ricavi sopra indicati. Nella specie, il regime agevolato cessa di avere efficacia e il contribuente è assoggettato a tassazione ordinaria:

a) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale i compensi conseguiti superano l'importo di 30.987,41 euro, ma non oltre il 50% (e quindi fino a 46.481,12 euro); in pratica, il superamento dei valori massimi entro limiti contenuti consente di mantenere il godimento dell'agevolazione per l'anno in cui si è verificato;
b) a decorrere dallo stesso periodo d'imposta in cui si verifica il superamento dei limiti, nel caso in cui, invece, i ricavi e i compensi superino del 50% detti limiti.

In tali situazioni l'intero reddito del lavoratore autonomo conseguito nel periodo d'imposta verrà assoggettato a tassazione nei modi ordinari (art. 13, comma 3, Legge 388/2000)[8].

Il giovane professionista, avvocato o praticante avvocato, che apre per la prima volta la Partita Iva per l'esercizio della propria attività professionale e che si trova nelle condizioni previste dall'art. 13, comma 2, Legge 388/2000, può in tale sede richiedere di essere assoggettato al regime fiscale agevolato, ai sensi dell'art. 13, Legge 388/2000.

Una volta presentata l'istanza, egli, al momento dell'effettuazione di un'operazione imponibile (prestazione professionale), dovrà emettere la fattura in duplice copia, consegnandone una al cliente e trattenendone una per sé.

[8] Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8 del 26.1.2001, punto 1.5: "solo a seguito della decadenza dal regime agevolato è necessario adempiere a tutti gli obblighi ordinariamente previsti in materia di imposte dirette, Irap e Iva".

A tal proposito, è molto importante ricordare che i redditi soggetti all'imposta sostitutiva non sono assoggettati alla ritenuta d'acconto[9]: per fare un esempio pratico, lo studio legale che versi dei corrispettivi ad un avvocato a fronte di una collaborazione professionale non dovrà operare la ritenuta. In tal senso, dovrà essere indicata un'apposita dicitura in calce alla fattura, del tipo: "compensi non assoggettati a ritenuta ex art. 13, Legge 388/2000".

Parimenti, l'avvocato dovrà conservare le fatture passive, emesse a fronte di acquisti posti in essere nell'ambito della propria attività professionale.

Le fatture attive e passive dovranno essere tenute e conservate in ordine cronologico, per ciascun periodo d'imposta, ma non dovranno essere registrate su alcuna scrittura contabile.

Le scadenze che dovranno essere tenute presenti dal professionista sono:

1) quella relativa al versamento annuale dell'imposta sostitutiva dell'Irpef (10% del reddito);
2) quelle relative al versamento dell'Irap, compresi gli acconti;
3) quella relativa al versamento (annuale) dell'Iva;
4) quella relativa alla presentazione annuale del mod. Unico, compresa la compilazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, ove necessari.

Il contribuente dovrà infatti, sulla scorta dei dati risultanti dalle fatture attive e dalle fatture passive, autoliquidare le imposte dovute, provvedendo ai necessari versamenti, oltre che compilare e presentare la dichiarazione mod. Unico.

---

[9] Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8 del 26.1.2001, punto 1.7: "i redditi d'impresa e di lavoro autonomo, conseguiti dai contribuenti che intendono avvalersi dei regimi di cui agli articoli 13 e 14 della legge n. 388 del 2000, sono soggetti all'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e, di conseguenza, non concorrono alla formazione del reddito complessivo Irpef. Ne deriva che i redditi che formano oggetto dei predetti regimi agevolati non sono assoggettabili a ritenuta d'acconto.
Pertanto, i sostituti d'imposta che corrispondono ai soggetti, che si avvalgono di tali regimi, compensi o somme rientranti tra i componenti positivi di reddito d'impresa o di lavoro autonomo non devono operare la ritenuta.
A tal fine, i contribuenti interessati rilasceranno al sostituto d'imposta un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che i redditi cui le somme afferiscono, sono soggetti a imposta sostitutiva. In caso di decadenza dai regimi agevolati i contribuenti dovranno fornire tempestiva comunicazione al sostituto".

A tal proposito, è utile sapere che il D.L. 223/2006 convertito in Legge 248/2006, all'art. 37, comma 49 ha previsto che "a partire dal 1 ottobre 2006, i soggetti titolari di Partita Iva sono tenuti ad utilizzare, anche tramite intermediari, modalità di pagamento telematiche delle imposte, dei contributi e dei premi di cui all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e delle entrate spettanti agli enti ed alle casse previdenziali di cui all'articolo 28, comma 1, dello stesso decreto legislativo n. 241 del 1997".

Conclusivamente e ad alcuni anni dall'introduzione, è possibile affermare che tale regime incontra effettivamente le esigenze di chi inizia a svolgere un'attività professionale retribuita, anche, ma non solo, se il movimento degli affari non è di particolare entità.

Al di là degli aspetti prettamente "economici" (pagamento dell'imposta sostitutiva dell'Irpef e relative addizionali regionali e comunali; non concorrenza del reddito alla formazione del reddito complessivo Irpef, con conseguente eliminazione della progressività delle aliquote), non è di secondaria importanza la drastica semplificazione degli adempimenti contabili, che consentono ad un professionista, un po' attento e appena competente nell'utilizzo di strumenti informatici, di provvedere "in proprio" alla tenuta della contabilità ed all'adempimento degli obblighi fiscali, con un risparmio di costi di consulenza che, soprattutto all'inizio dell'attività professionale, non può che risultare gradito.

Si tenga comunque presente che, come sopra accennato, il contribuente può provvedere ai propri adempimenti tributari avvalendosi dell'assistenza dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente.

Nella specie, con provvedimento del 14.3.2001, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che "i contribuenti che intendono avvalersi dell'assistenza fiscale dell'Agenzia delle Entrate per l'adempimento degli obblighi tributari devono farne richiesta, in carta libera, ad un ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate (…)"[10].

[10] Ai sensi del medesimo provvedimento del 14.3.2001 "la richiesta deve contenere gli estremi anagrafici del contribuente, il codice fiscale o il numero di Partita Iva e può essere formulata utilizzando il modello allegato al presente provvedimento, disponibile sul sito www.finanze.it (ora www.agenziaentrate.it, nella parte del sito dedicata agli adempimenti fiscali per l'avvio di un'attività). La richiesta di assistenza fiscale può essere presentata unitamente alla dichiarazione d'inizio attività di cui al

La scelta di farsi assistere dall'Agenzia delle Entrate negli adempimenti tributari comporta una serie di ottemperanze inevitabili relative alla comunicazione tempestiva dei dati contabili, infatti, il citato provvedimento del 14.3.2001 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prevede che:

"i contribuenti trasmettono, con cadenza trimestrale, i dati contabili delle operazioni effettuate nel corso dell'anno. Le trasmissioni sono effettuate rispettivamente: entro il 10 aprile per le operazioni relative al primo trimestre dell'anno, entro il 10 luglio per le operazioni relative al secondo trimestre, entro il 10 ottobre per le operazioni relative al terzo trimestre ed entro il 10 gennaio dell'anno successivo per le operazioni relative all'ultimo trimestre. Per la trasmissione dei dati, le operazioni effettuate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sono distinte tra imponibili secondo l'aliquota, esenti, non imponibili e non soggette; le operazioni rilevanti ai fini delle imposte dirette sono classificate per voci di costi e ricavi"[11].

precedente punto 2.1., ovvero presentata o spedita, mediante il servizio postale con raccomandata, ad un ufficio locale (ora locale o territoriale) dell'Agenzia delle Entrate entro trenta giorni dalla data di presentazione della dichiarazione d'inizio di attività. Per le annualità successive alla prima la richiesta può essere presentata entro trenta giorni dall'inizio del periodo d'imposta. La richiesta di assistenza ha validità fino a revoca ed è trasmessa dall'ufficio locale (idem) al sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate. La revoca della richiesta di assistenza fiscale è effettuata secondo le modalità indicate ai punti 3.1. e 3.2. ed ha effetto dal periodo d'imposta successivo. (...) Per ottenere l'assistenza dell'Agenzia delle entrate per via telematica, i contribuenti devono usufruire dei servizi di un Internet Service Provider e devono richiedere un pincode e una password per accedere al servizio telematico Internet, compilando l'apposito modello disponibile sul sito uniconline.finanze.it (ora www.agenziaentrate.it)".

[11] Il provvedimento 14.3.2001 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate così prosegue: "per la definizione e la classificazione di dette operazioni, i contribuenti si avvalgono dell'assistenza fornita dal tutor anche mediante l'utilizzo della posta elettronica. I contribuenti utilizzano un apposito prodotto software, scaricabile dal sito www.agenziaentrate.it, che si compone delle seguenti funzioni:
a) acquisizione e elaborazione dei dati analitici. La funzione consente al contribuente, da un lato la gestione dei dati relativi a tutte le operazioni effettuate (acquisizione, variazione, annullamento, stampa, etc.), costituendo sul personal computer del contribuente una base informativa analitica relativa all'attività esercitata nell'anno, dall'altro l'aggregazione dei dati secondo i criteri previsti per la compilazione delle dichiarazioni annuali nonché la verifica della persistenza delle condizioni per usufruire del regime agevolato;
b) trasmissione telematica dei dati contabili aggregati. La funzione consente al contribuente l'invio periodico dei dati contabili aggregati, l'invio della dichiarazione nonché la ricezione delle comunicazioni che l'ufficio dovrà rendere disponibili al contribuente (superamento dei limiti previsti, imposte da pagare, etc.);
c) predisposizione delle dichiarazioni. La funzione consente al contribuente l'integrazione della dichiarazione compilata automaticamente dal sistema informativo dell'Agenzia, con i dati relativi agli altri redditi posseduti;
d) assistenza automatica. Questa funzione di "help on line" consente al contribuente la ricerca guidata alla soluzione di problemi di carattere generale (tecnico e normativo), nonché la formalizzazione, attraverso la posta elettronica, di quesiti specifici da inviare al competente ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate...". Di fatto, il sistema garantisce l'effettuazione delle seguenti operazioni: "...1) Il sistema informativo dell'Agenzia delle entrate attesta l'avvenuta ricezione dei dati trasmessi per via telematica mediante apposita ricevuta. 2) I contribuenti assistiti sono tenuti a consultare le ricevute e ad evadere le eventuali richieste in esse contenute. 3) Il sistema informativo dell'Agenzia delle entrate elabora i dati ricevuti, liquida le imposte dovute e rende disponibili telematicamente ai contribuenti il modello per il pagamento delle stesse, il modello per

In buona sostanza, quindi, se avvalersi dell'attività di tutoraggio comporta una serie di adempimenti supplementari da parte del contribuente, l'assistenza offerta dall'Agenzia delle Entrate, tuttavia dà una certa tranquillità al professionista, che non si sente lasciato a sè stesso ma che risulta costantemente monitorato ed assistito da parte dell'Agenzia delle Entrate, che dapprima verifica la correttezza dei dati contabili presentati dal contribuente e poi provvede all'attività, contabile e di liquidazione, prodromica alla presentazione della dichiarazione mod. Unico ed ai versamenti d'imposta.

⇨ Passaggio al regime dei minimi

I contribuenti che hanno optato ad inizio attività per l'applicazione del regime fiscale agevolato delle nuove iniziative imprenditoriali, valido per il periodo di imposta in cui è iniziata l'attività e per i due successivi, possono scegliere di restare in tale regime fino al termine di durata dello stesso, ovvero, avendo i requisiti, di applicare il nuovo regime dei contribuenti minimi di cui si parlerà nel paragrafo successivo.

l'eventuale richiesta di rimborso dell'Iva ed i quadri della dichiarazione unificata relativi all'attività esercitata. 4) I contribuenti verificano i dati della dichiarazione unificata, predisposta dal sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate, e la completano con i dati relativi agli eventuali altri redditi posseduti. Dopo averne stampato e firmato una copia per conservarla, i contribuenti presentano la dichiarazione unificata utilizzando il servizio telematico Internet. 5) L'ufficio competente, sulla base dei dati contabili pervenuti al sistema informativo, comunica ai contribuenti assistiti, entro dieci giorni da quando i dati sono acquisiti, l'eventuale decadenza dal regime fiscale agevolato per la perdita dei requisiti previsti dall'art. 13, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388".

IL REGIME FISCALE AGEVOLATO PER I CONTRIBUENTI MINIMI

A partire dal 1º gennaio 2008, è stato introdotto un nuovo regime fiscale agevolato per i contribuenti c.d. "minimi", e pertanto, dal 2008, i piccoli imprenditori e i professionisti che, di fatto già rientravano nella definizione di contribuenti minimi, sono passati automaticamente al nuovo regime fiscale, il quale garantisce una semplificazione e una riduzione degli adempimenti, diminuendo i costi.

Il regime dei contribuenti minimi rappresenta quindi il regime naturale per chi possiede determinati requisiti e per coloro che nel 2007 hanno applicato il regime della franchigia (art. 32 bis, D.P.R. n. 633/72). Ciò significa che tali contribuenti hanno potuto avvalersi dal 1° gennaio 2008 del nuovo regime fiscale agevolato e iniziare automaticamente ad operare come contribuenti minimi, applicando le disposizioni proprie del regime senza dover fare alcuna comunicazione preventiva o successiva.

Invece, coloro che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e presumono di rispettare i requisiti previsti, devono comunicarlo nella dichiarazione di inizio attività ai fini Iva barrando la relativa casella denominata "Regime per i contribuenti minimi".

Rientrano in tale categoria le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che, al contempo:

1. nell'anno solare precedente:
   - hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 30.000 euro;
   - non hanno effettuato cessioni all'esportazione;
   - non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori anche a progetto;
   - non hanno erogato utili di partecipazione ad associati che apportano solo lavoro;

2. nel triennio solare precedente non hanno effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro (i beni strumentali solo in parte utilizzati nell'ambito dell'attività di impresa o di lavoro autonomo esprimono un valore pari al 50 per cento dei relativi corrispettivi);

3. iniziano l'attività e presumono di possedere i requisiti di cui ai punti 1) e 2).
Possono scegliere il nuovo regime anche i contribuenti "minimi in franchigia" che avevano optato per il regime ordinario.

Non sono considerati contribuenti minimi, e pertanto non rientrano nell'agevolazione:

1. le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini Iva (ad esempio, agricoltori, agenzie di viaggio e turismo, ecc.);
2. i soggetti non residenti;
3. 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;
4. gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente partecipano a società di persone o associazioni, ovvero a società a responsabilità limitata in regime di trasparenza fiscale.

In sintesi, le agevolazioni per chi sceglie il regime dei "minimi" riguardano sia l'IVA che le imposte sul reddito, oltre che gli adempimenti contabili.

⇨ Agevolazioni Iva

Riguardo all'Iva, i contribuenti minimi da un lato non addebitano l'imposta a titolo di rivalsa e, dall'altro, non hanno diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti (anche intracomunitari e sulle importazioni).

Inoltre, per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni per le quali

risultano debitori dell'imposta, devono integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, che versano entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

L'applicazione del regime può comportare la rettifica dell'Iva già detratta negli anni in cui si è applicato il regime ordinario. In particolare, l'Iva relativa a beni e ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in un'unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi, mentre l'Iva relativa ai beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, va rettificata soltanto se non siano ancora trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, ovvero dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se trattasi di fabbricati o loro porzioni (ai sensi della Circolare n. 73/2007 che richiama nello specifico l'art. 19-bis2, 3° comma del D.P.R.633/72). In altre parole, si tratta dei beni acquistati dal 2006 in poi e degli immobili acquistati o ultimati dal 2001 in poi[12]. La stessa rettifica si applica se il contribuente transita, anche per opzione, al regime ordinario Iva.

Il versamento è effettuato in un'unica soluzione, entro il termine per il versamento a saldo Iva relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime dei contribuenti minimi, ovvero in cinque rate annuali di pari importo senza applicazione degli interessi; le successive rate sono versate entro il termine per il versamento a saldo dell'Irpef. È possibile usufruire dell'istituto della compensazione.

Le fatture devono essere emesse senza l´addebito dell´Iva e non si detrae l´Iva sugli acquisti: conseguentemente, l´Iva si trasforma in un costo deducibile dal reddito.

⇨ Agevolazioni in materia di imposte sul reddito

Non sono più dovute Irpef, e addizionali regionali e comunali e Irap. Il nuovo regime comporta l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 20 per cento sul reddi-

[12] Per maggiori chiarimenti anche in merito alle modalità di versamento si rinvia all'articolo del 22 febbraio 2010 su Fisco Oggi "Rettifica della detrazione Iva per i neo contribuenti minimi".

to, calcolato come differenza tra ricavi o compensi e spese sostenute, comprese le plusvalenze e le minusvalenze dei beni relativi all'impresa o alla professione.

Il reddito si determina applicando il principio di cassa, il che comporta un'immediata e integrale rilevanza dei costi, anche quelli inerenti i beni strumentali per la quota deducibile (circostanza molto incentivante soprattutto in fase di avvio dell'attività produttiva).

Dal reddito si possono dedurre per intero i contributi previdenziali, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell´impresa familiare fiscalmente a carico e quelli versati per i collaboratori non a carico ma per i quali il titolare non ha esercitato il diritto di rivalsa.

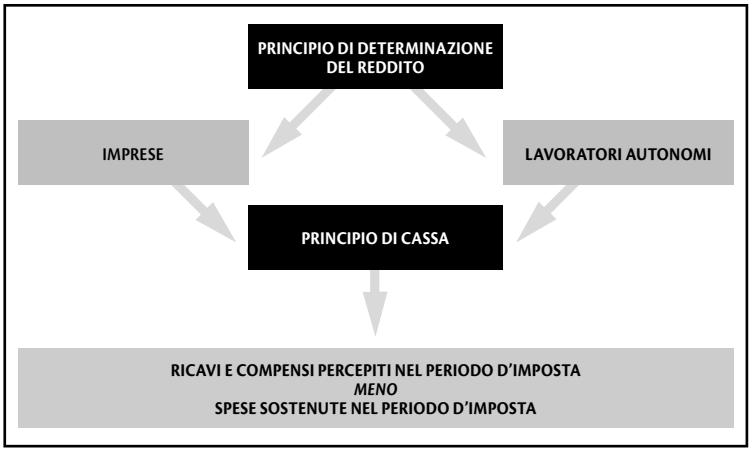
Le perdite fiscali possono essere portate in diminuzione dagli altri redditi di qualsiasi natura nell'esercizio di formazione; l'eventuale eccedenza non può essere utilizzata negli anni successivi (si veda la circolare n. 73/E del 21 dicembre 2007).

Al fine di elencare tutte le possibili agevolazioni legate a questo particolare regime fiscale, si precisa quanto segue:

- il reddito di lavoro autonomo (o di impresa) su cui applicare tale imposta è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività di impresa o dell'arte o della professione;
- concorrono alla formazione del reddito le plusvalenze e le minusvalenze dei beni relativi all'impresa o all'esercizio di arti o professioni;
- i contributi previdenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge si deducono dal reddito;
- per le modalità di versamento valgono le disposizioni in materia di versamento dell'imposta sui redditi delle persone fisiche;
- i componenti positivi e negativi di reddito riferiti a esercizi precedenti a quello di applicazione del regime, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata, partecipano, per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predet-

to regime, solo per l'importo della somma algebrica delle predette quote eccedente l'ammontare di 5.000 euro (in caso di importo non eccedente il predetto ammontare di 5.000 euro, le quote non assumono rilevanza nella determinazione del reddito; in caso di importo negativo della somma algebrica lo stesso concorre integralmente alla formazione del predetto reddito);
- le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime e quelle generatesi nel corso del predetto regime possono essere computate in diminuzione del reddito secondo le ordinarie regole precedentemente indicate;
- non si applicano gli studi di settore.

Di seguito, si riporta una tavola di sintesi relativa alle modalità per determinare il reddito soggetto all'imposta sostitutiva:



⇨ Acconti

Ai fini del calcolo Irpef dovuto per l'anno in cui avviene il passaggio dal regime ordinario di tassazione a quello previsto per i contribuenti minimi, non si tiene conto delle disposizioni che regolano il regime agevolato.

⇨ AGEVOLAZIONI CONTABILI

Fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi, i contribuenti minimi:

- sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili;
- sono esonerati dal versamento dell'Iva e da tutti gli altri obblighi previsti dal decreto Iva, ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali e di certificazione dei corrispettivi.

Di seguito si riporta una tavola di sintesi degli adempimenti e delle semplificazioni contabili per i contribuenti minimi:

Agevolazioni contabili e dichiarative	• esonero dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'Iva e da tutti gli altri obblighi previsti dal D.P.R. n. 633/1972 (registrazione delle fatture emesse e di acquisto, dichiarazione e comunicazione annuale, eccetera); • esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte sul reddito; • esonero dagli studi di settore, compresa la presentazione della comunicazione dei dati rilevanti per gli studi di settore.
Adempimenti non eliminati	• numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali; • emissione delle fatture con l'indicazione che trattasi di "operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria per il 2008"; • integrazione della fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni8 per le quali risultano debitori dell'imposta; • versamento dell'imposta di cui al punto precedente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni; • presentazione degli elenchi Intrastat agli uffici doganali.

⇨ Opzione per il regime ordinario

I soggetti che rientrano nel regime dei contribuenti minimi possono comunque optare per l'applicazione dell'Iva e delle imposte sul reddito nei modi ordinari.

L'opzione, valida per almeno un triennio, va comunicata con la prima dichiarazione annuale Iva da presentare successivamente alla scelta operata.

Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime **ordinario**, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

L'opzione esercitata per il periodo d'imposta 2008 può essere revocata con effetto dal successivo periodo d'imposta; la revoca va comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata.

⇨ Cessazione

Il regime dei contribuenti minimi cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di applicazione dello stesso.

Tuttavia, se in un anno i ricavi o i compensi percepiti superano di oltre il 50% il limite di 30.000 euro, il regime cessa di avere applicazione dall'anno stesso e per i successivi tre anni l'interessato sarà obbligato ad adottare il regime ordinario.

Per l'anno in cui cessa il regime sarà dovuta l'Iva sui corrispettivi delle operazioni imponibili effettuate nell'intero anno solare che, per la frazione d'anno antecedente al superamento del limite, sarà determinata mediante scorporo dai corrispettivi, salvo il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti relativi al medesimo periodo.

Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime agevolato a un periodo di imposta soggetto a regime ordinario, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi, i compensi e le spese sostenute che, in base alle regole del regime agevolato, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi di imposta successivi anche se di competenza di tali periodi. Viceversa, quelli che, seppure di competenza del periodo soggetto al regime agevolato, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo, assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime agevolato. Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario di tassazione a quello agevolato.

⇨ Accertamento e sanzioni

Per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano, in quanto compatibili, le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette, Iva e Irap.

In caso di infedele indicazione, da parte dei contribuenti minimi, dei dati attestanti i requisiti e le condizioni per accedere al regime agevolato che determinano la cessazione del regime stesso, le misure delle sanzioni minime e massime applicabili sono aumentate del 10% se il maggior reddito accertato supera del 10% quello dichiarato.

⇨ Regimi agevolati abrogati

Con l'introduzione del nuovo regime agevolato sono abrogati alcuni dei vecchi regimi agevolati, e precisamente:

- il regime dei contribuenti minimi in franchigia;
- il regime delle attività marginali (c.d. "forfettone");
- il regime super semplificato.

NOZIONI FISCALI MINIME PER L'AVVOCATO CHE APRE UNO STUDIO

⇨ Cos'è una fattura o 'parcella'?

La prestazione d'opera intellettuale oggetto dell'attività dell'avvocato costituisce operazione imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Il sistema del D.P.R. 633/1972 (d'ora in poi, "Decreto Iva") definisce normativamente il momento in cui si considera effettuata l'operazione imponibile ai fini IVA: al verificarsi di tale evento conseguono una serie di obblighi formali (fatturazione, registrazione), nonché l'obbligo di versamento dell'imposta, in quanto, realizzatasi la fattispecie imponibile, sorge il diritto dello Stato di esigere il tributo.

Di fatto, se nell'aprire uno studio legale si può prescindere da un'esatta conoscenza delle forme degli obblighi di registrazione[13], non è possibile invece ignorare le norme che presiedono all'obbligo di fatturazione, che sono di diretta ed immediata applicazione da parte di tutti i professionisti.

La fattura è un qualsiasi documento, redatto anche sotto forma di nota, conto o appunto "parcella" (termine utilizzato dagli avvocati) nel quale sono identificati i soggetti dell'operazione (soggetto che effettua il servizio: emittente, soggetto che beneficia del servizio, destinatario) ed altresì l'oggetto della prestazione. L'art. 21 del Decreto Iva precisa quali siano gli elementi necessari da indicare sempre nella fattura, che deve essere emessa in due esemplari, il primo dei quali deve essere consegnato o inviato al destinatario ed il secondo deve essere conservato dall'emittente.

Essi sono:

1) data e numero progressivo;

[13] Tale obbligo formale per solito è affidato al commercialista, a meno che il professionista non si avvalga dei regimi agevolati che per la loro semplicità consentono di espletare da sé ogni obbligo di natura fiscale.

2) ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra i quali è intercorsa l'operazione; se si tratta di persone fisiche (com'è per solito un avvocato, salvo il caso che eserciti come studio associato), è indicato esclusivamente il nome ed il cognome;

3) la Partita Iva del soggetto emittente. È appena il caso di notare che a rigore è sufficiente l'indicazione della Partita Iva del soggetto emittente, vale a dire del soggetto che fornisce la prestazione, senza che sia necessaria l'indicazione, in generale e salvo casi come quelli delle cessioni intracomunitarie, anche della Partita Iva del soggetto committente[14];

4) natura, quantità e qualità dei beni e dei servizi: anche in questo caso, trattandosi qui dell'opera intellettuale di un professionista avvocato, l'indicazione sarà relativa alla natura della prestazione posta in essere, si ritiene opportuno precisare che l'indicazione fornita deve essere il meno possibile generica, in quanto deve descrivere in maniera compiuta la prestazione;

5) corrispettivo ed ogni altro dato necessario per la determinazione dell'imponibile;

6) aliquota e imposta. La norma prevede anche una regola di arrotondamento, riferita però alla lira e pertanto superata. Gli eventuali arrotondamenti necessari nel caso di importi con numeri decimali vanno operati secondo il regolamento CEE 1997/1103, art. 5, ovvero arrotondando per eccesso se la frazione è superiore a 0,005 euro o per difetto se inferiore ad 0,005 euro.

La mancata indicazione dell'imposta nel documento è sanzionabile secondo i disposti dell'art. 6, D.Lgs. 471/1997, siccome si tratta di una violazione degli obblighi inerenti la documentazione, e quindi dell'obbligo della fatturazione delle operazioni imponibili.

[14] La Circolare Ministeriale n. 64 del 3.8.1982 precisa che l'indicazione della Partita Iva dell'emittente assorbe anche l'indicazione del codice fiscale dello stesso

Ecco un esempio di fattura - parcella.

Avv. Marco Verdi

Via_____

(CF:_____ p. iva_____)

Luogo, lì _____

FATTURA NR. 1 / 2010

A debito del sig. Mario Bianchi

(CF:_____), residente in _____, via_____

quale fondo spese ed onorario per assistenza e difesa nella causa civile
per risarcimento danni da sinistro stradale
Onorari 1.000,00. euro =
c.p.a. (2 % su onorari) 20,00. euro =
IVA (20 % su onorari e c.p.a.) 204,00. euro =
TOTALE GENERALE 1.224,00. euro =
Saldata

Dalla lettura della fattura, si osserva come, oltre al corrispettivo della prestazione oggetto del mandato, viene indicato l'importo dovuto a titolo di contributo integrativo alla Cassa di Previdenza Avvocati: ciò in quanto il contributo integrativo è somma imponibile ai fini Iva, e quindi essa va a confluire nella 'base imponibile', ovvero nella grandezza numerica su cui si applica l'aliquota onde determinare l'imposta dovuta.

⇨ Quando va emessa la fattura ('parcella')?

Il comma IV dell'art. 21 prevede che la fattura vada emessa al momento di effettuazione dell'operazione. Come sopra accennato, il momento in cui l'operazione si considerata "effettuata" è normativamente previsto e testualmente definito.

In estrema sintesi, l'art. 6 del Decreto Iva detta le norme fondamentali che stabiliscono il momento in cui sorge l'obbligo di emissione della fattura; per quanto riguarda il professionista avvocato, che effettua una "prestazione di servizi", deve aversi riguardo al comma 3° dell'art. 6, non venendo in rilievo le norme dettate in tema di cessione di beni.

La prestazione di servizi si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo, rimanendo giuridicamente del tutto irrilevante la conclusione del contratto (nel nostro caso, l'incarico scritto o orale, o la firma del mandato) ed altresì l'effettiva prestazione del servizio o la sua ultimazione.

Allorché l'operazione si considera effettuata (ovvero, all'atto del pagamento) sorge l'obbligo di emettere la fattura. Quanto al termine entro cui emettere la fattura, questa deve essere emessa entro il giorno in cui avviene il pagamento del corrispettivo. L'emissione corrisponde alla sua "consegna o spedizione" al destinatario e non alla sua materiale emissione. La regola base ora indicata ha una prima ed importante eccezione, come stabilisce il comma 4° dello stesso art. 6: "Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento. . .". Ne segue che l'emissione della fattura prima o indipendentemente dal pagamento del corrispettivo, comporta che, ai sensi della legge Iva, si consideri effettuata l'operazione di prestazione di servizio, con ogni conseguenza: prima fra tutte quella dell'obbligo di provvedere al versamento dell'imposta, secondo i termini previsti per ciascun regime contabile. Per effetto della precisazione contenuta nel comma quarto, si viene a chiarire che nel caso di pagamento frazionato, ogni singolo incasso comporta l'emissione di una distinta fattura; in altri termini, anche la percezione di acconti deve essere oggetto di fatturazione.

Viene altresì precisato che la fatturazione anticipata, limitatamente all'importo oggetto della fatturazione, comporta ogni obbligo Iva, anche e a prescindere dall'effettivo incasso del corrispettivo. Con ancor maggior chiarezza: l'emissione della fattura comporta di per sé l'obbligo del versamento dell'Iva, anche se né l'importo dell'Iva né l'importo corrispondente all'imponibile è stato incassato.

Viene in aiuto del professionista, la norma introdotta dal D.L. 185/2008, art. 7 che stabilisce, ai fini Iva, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi (imprese, esercenti arti e professioni), la possibilità di versare l'imposta al momento dell'incasso del corrispettivo, al pagamento della parcella (anche detto "Regime dell'Iva per cassa"); la norma non trova applicazione per le operazioni effettuate verso i privati.

Pur tuttavia, il differimento dell'esigibilità è limitato nel tempo, essendo previsto che l'imposta diventi comunque esigibile dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione, salvo che, prima della scadenza di detto termine, il cliente venga assoggettato a procedure concorsuali o esecutive. L'esigibilità differita, inoltre, è ammessa solo per le piccole imprese e gli esercenti arti e professioni che abbiano realizzato un volume d'affari non superiore a 200.000,00 euro[15]. La disciplina si applica alle operazioni effettuate a decorrere dal 28.4.2009, data di entrata in vigore del relativo regolamento attuativo (D.M. 26.3.2009)[16].

Brevemente, per poter usufruire del regime dell'Iva per cassa è necessario che il documento contabile (parcella) indichi: la norma di riferimento, ossia l'art. 7 del D.L. 185/2008 convertito nella L. 2/2009 e l'annotazione dell'opzione per il regime di esigibilità differita esplicitamente riportata nello stesso documento. Infatti, in base all'art. 7, comma 1 del D.L. 185/2008, in mancanza di tale duplice annotazione, l'IVA relativa all'operazione posta in essere si considera ad esigibilità immediata, secondo le disposizioni dell'art. 6, comma 5, primo periodo del D.P.R. 633/72[17].

---

[15] Ma anche prevedano di realizzare, se si sceglie di optare il regime dell'Iva per cassa per le operazioni future: in quanto, non appena il volume di affari del soggetto passivo supera i 200.000,00 euro, viene meno il regime dell'Iva per cassa per tutte le operazioni successive al momento in cui si è verificato il superamento del predetto limite.

[16] Si rinvia alle Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 8 del 13 marzo 2009 (parr. 6.7 e 6.8) e n. 20 del 30 aprile 2009 per ulteriori approfondimenti.

[17] La nuova disciplina dell'Iva per cassa non si applica:
• alle operazioni per le quali è già prevista l'esigibilità differita, vale a dire quelle previste dall'art. 6, comma 5, secondo periodo del D.P.R. 633/72;
• alle operazioni effettuate avvalendosi di un regime speciale di applicazione dell'imposta;
• alle operazioni assoggettate al meccanismo del "reverse charge".
L'opzione dell'Iva per cassa è preclusa ogni volta che l'imprenditore individuale o l'esercente arte o professione acquista beni/servizi come "privato", per il proprio consumo personale al di fuori dell'attività o professione.

Non sempre risulta immediatamente intuibile cosa si intenda per momento del 'pagamento' da cui discende l'obbligo di emissione della fattura. Secondo l'orientamento giurisprudenziale, l'assegno bancario e l'assegno circolare, essendo tout court mezzi sostitutivi del denaro contante, costituiscono pagamento al momento della ricezione da parte di colui che esegue la prestazione, anche nei casi patologici in cui l'assegno bancario non venga poi onorato e sia oggetto di protesto (Sent. Comm. Trib. Centr. N. 2361/1994). Quindi, all'atto della percezione del titolo di credito bancario, si è determinato il pagamento e deve essere emessa la fattura, indipendentemente da qualsiasi ritardo o dalle vicende dell'incasso cui il titolo dia origine.

È appena l'occasione di ricordare che, in virtù dell'art. 35, commi 12 e 12 bis del c.d. Decreto Bersani, D.L. 223/2006, convertito nella L. 248/2006, era inibito al professionista (e quindi agli avvocati) la percezione di somme in contanti che superassero un determinato importo. I compensi in denaro dovevano essere riscossi solo tramite assegni non trasferibili (si intende, evidentemente, sia bancari che circolari) o bonifici o altre forme di pagamento bancario o postale o di tipo elettronico.

Il professionista, inoltre, dalla data di entrata in vigore del Decreto Bersani, doveva essere in possesso di un conto corrente (bancario o postale) su cui far transitare le somme incassate nell'esercizio della professione. Era, pertanto, obbligatorio versare nel conto corrente bancario o postale corrispondente all'attività ogni somma incassata e quindi prelevare le somme che si rendessero necessarie a qualsiasi titolo. Oggi tali norme sono state abrogate per effetto della conversione del D.L. n. 112/2008, convertito nella Legge n. 133/2008.

Si ricorda, peraltro, che il decreto non ha modificato la parte relativa alla presunzione di compenso (entrata/ricavo) sui prelevamenti dai conti correnti da parte dei lavoratori autonomi (art. 32, comma 1, n. 2 del D.P.R. 600/73): la stessa disposizione, nonchè gli articoli seguenti concernenti le rettifiche delle dichiarazioni e l'accertamento d'ufficio, considerano, gli importi prelevati o riscossi, alla stregua dei compensi se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario o questi non risulti dalle scritture contabili.

⇨ Come indicare nella parcella le 'spese vive'?

Non concorrono a formare la base imponibile le somme che non costituiscono corrispettivo, cioè quelle che non hanno la natura di controprestazione in denaro (pagamento) della prestazione resa.

Anche questo principio è oggetto di definizione normativa. In una parola, è il Decreto Iva a stabilire quali siano le voci che sono considerate escluse dalla base imponibile, ovvero da indicare all'interno della parcella a parte, senza che su di esse debba applicarsi l'aliquota dell'imposta. Come è il caso del contributo alla Cassa di Previdenza: modificando un orientamento amministrativo anteriore, con norma di legge (L. 41/1995, art. 16), è stata inclusa nella base imponibile, quale integrazione di corrispettivo, la somma del 2% addebitata al cliente a titolo di rivalsa del contributo integrativo dovuto alla Cassa di Previdenza.

L'art. 15 della legge Iva testualmente indica i casi di esclusione dalla base imponibile: fra essi, di diretta, immediata e molto frequente applicazione per il professionista avvocato è quello delle somme avute a rimborso per anticipazioni fatte in nome e per conto del committente; in una parola, quelle che colloquialmente e con qualche imprecisione si dicono "spese vive" e che consistono, in sostanza, nelle spese per contributi unificati, marche da bollo e notifiche.

Analizzata con attenzione la normativa in proposito, le circolari e i pronunciamenti ministeriali, risultano chiare le limitazioni esistenti alla possibilità di escludere dal computo dell'Iva le somme destinate alle spese necessarie per l'adempimento del mandato ricevuto dal cliente; ma, soprattutto, non si deve assolutamente ritenere "escluso", genericamente, dalla base imponibile quello che usualmente viene detto "fondo spese", essendo tale somma, al contrario e come già esplicitato sopra, un mero acconto, quindi imponibile.

Tanto nel caso di cessioni di beni, tanto nel caso di prestazioni di servizi, che più direttamente interessa l'avvocato, non devono essere assoggettate ad Iva, ma separatamente indicate nella fattura, le somme ricevute dal cliente a titolo di

rimborso di anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte (cliente), se regolarmente documentate.

La norma richiede due distinte condizioni:

1) le spese devono essere sostenute in nome e per conto del cliente;
2) le anticipazioni devono essere documentate in modo corretto.

Il primo requisito implica che esista un rapporto contrattuale sottostante che abiliti il prestatore d'opera a porre in essere il pagamento delle suddette spese: questa prima considerazione non sembra comportare peculiari difficoltà, in quanto il rapporto cliente-avvocato è ordinariamente costituito tramite mandato, un vero e proprio mandato processuale con rappresentanza. Peraltro, deve dirsi che il versamento del contributo unificato, quale primo esempio, costituisce adempimento da porsi in essere per conto del cliente, in quanto è evidente che il soggetto passivo dell'obbligo di adempiere a detto versamento è colui che fa valere in giudizio una domanda. Il contributo unificato, infatti, è riconducibile ad una prestazione patrimoniale di tipo tributario che grava sul titolare del diritto fatto valere in giudizio.

Il requisito della spendita del nome del cliente può al contrario far emergere qualche difficoltà nella rappresentazione contabile (cartacea) della spesa. Se ne occupano una serie di circolari, che tornano più volte ad analizzare il problema in un caso specifico: le prestazioni dell'agenzia di consulenza automobilistica. In questo caso, l'agenzia, per conto del proprio committente, effettua delle spese, quali il pagamento delle tasse di concessione governativa o di circolazione o spese notarili; esse possono considerarsi escluse dalla base imponibile solo se esattamente documentate, ovvero se la parcella emessa dal notaio ed i documenti giustificativi sono intestati al cliente stesso. Rimangono assoggettate ad Iva, ed incluse nel computo della base imponibile, altre spese, che in tal senso costituiscono meramente e semplicemente "costo" per il prestatore del servizio, quali gli acquisti di stampati e moduli per il PRA ed anche le spese di bolli per le documentazioni anagrafiche[18].

[18] Così la Risoluzione Ministeriale n. 360393 del 16.1.1978.

Se si analizza la prassi di cui sopra e la si confronta con numerose altre pronunce che si occupano di casi diversi, appare evidente che la qualificazione di una determinata spesa come "anticipazione" dipende sia dalla natura della stessa, sia dalla rappresentazione contabile cartacea della spesa stessa, nella quale deve risultare la spendita del nome del ***dominus*** (digesto alla mano, la ***contemplatio domini***), poiché in ciò, ed in ciò soltanto, sembra incentrarsi la riprova dell'avvenuta sostituzione del prestatore d'opera al mandante, che sarebbe altrimenti originariamente tenuto a sostenere la spesa.

La casistica è ricca. Si veda il caso della carta da macero acquistata dall'intermediario per conto della ditta mandante, che è considerata spesa esclusa solo se la fattura di acquisto risulta intestata al mandante stesso ed al mandante rimesso: se, infatti, la fattura risulta intestata all'intermediario che, per la sua prestazione deve acquistare tale carta da macero, l'intermediario diviene "commissionario" e le spese sopportate perdono la natura di anticipazioni (Ris. Min. n. 526019 del 31.1.1973).

È il caso, ancora, delle spese postali: molteplici risoluzioni ministeriali negano la natura di anticipazioni alle spese postali sostenute dal prestatore d'opera o di servizio come nel caso delle banche, allorché dette spese postali siano rimborsate, ad esempio, sulla base di un corrispettivo contrattualmente e preventivamente determinato (Ris. Min. n. 430585 del 22.10.1992); altre stabiliscono che, se nelle condizioni contrattuali di vendita è previsto che la spesa postale sia a carico del cliente, esse, se adeguatamente rappresentate, costituiscono spese escluse (Ris. Min. n. 502030 del 19.5.1973). Ancora un principio importante è espresso in un pronunciamento sul rimborso del gasolio per autotrazione acquistato dalla ditta che esegue il collaudo: in questo caso il 'rimborso' della spesa affrontata viene ritenuto un mero costo sostenuto per eseguire la prestazione, non un'anticipazione di spesa eseguita in virtù di un mandato con rappresentanza (Ris. Min. n. 430084 del 15.12.1990).

L'enumerazione della casistica è resa necessaria proprio per ribadire i principi disposti dall'Amministrazione e per cercare di applicarli alle tipologie di spesa più usualmente affrontate dall'avvocato.

Il pagamento del contributo unificato, infatti, avviene a fronte del rilascio di un tagliando che non riporta in alcun modo il nominativo del soggetto che lo chiede. Pertanto, se non compare il nome del professionista che materialmente si reca ad effettuare il versamento, non compare neppure il nome del titolare della causa che quel versamento deve effettuare. Fermo il principio, però, secondo il quale la spesa esclusa è quella eseguita in virtù di un mandato con rappresentanza: un'adeguata contabilizzazione del contributo unificato può allora essere raggiunta conservando unitamente alla parcella nella propria contabilità (e rimettendo al cliente) il secondo originale del tagliando rilasciato all'atto di pagamento del contributo unificato ed altresì la fotocopia del frontespizio della nota di iscrizione a ruolo della causa, ove compaiono gli estremi del cliente e della causa e ove è stato apposto il tagliando del contributo unificato.

Per l'acquisto delle marche da bollo, affinchè esse possano essere considerate spese effettuate in nome e per conto del cliente, come lo sono in senso sostanziale allorchè trattasi di imposta di bollo da assolversi nell'ambito di un rapporto per lo più processuale di rappresentanza procuratoria, si consiglia l'acquisto con redazione di apposite note, controfirmate dal cedente, ove, oltre al timbro del professionista, compaia anche esplicitamente il nominativo del cliente, ovvero la posizione cui è riferibile l'acquisto. Anche la suddetta ricevuta dovrà essere conservata unitamente alla parcella in cui compare la somma non assoggettata ad Iva.

Neppure la spesa per le notifiche dovrebbe creare soverchi problemi di classificazione: pare chiaro, infatti, che la notifica dell'atto processuale o extraprocessuale è richiesta dal professionista in nome e per conto del cliente. Anche in tal caso, l'unica documentazione delle suddette spese è la nota apposta dal notificante sul corpo dell'atto notificato, ove compare certamente il nome del ***dominus*** della posizione e la relazione di notifica. Analogamente è a dirsi per le spese di registrazione di atti, trattandosi di imposta di registro gravante sulla parte contraente (o parte in causa).

Ecco un esempio di fattura-parcella con indicazione di spese escluse.

Avv. Marco Verdi

Via_____

(CF:_____ p. iva_____)

Luogo, lì _____

FATTURA NR. 1 / 2010

A debito del sig. Mario Bianchi

(CF:_____), residente in _____, via_____

quale fondo spese ed onorario per assistenza e difesa nella causa civile
per risarcimento danni da sinistro stradale
Onorari 1.000,00 euro =
c.p.a. (2 % su onorari) 20,00 euro =
IVA (20 % su onorari e c.p.a.) 204,00 euro =
Spese escluse (ex art. 15 DPR 633/1972) 100,00 euro =

TOTALE GENERALE 1.324,00 euro =
Saldata

LA RITENUTA ALLA FONTE

⇨ PREMESSA

L'istituto della ritenuta alla fonte trova la propria disciplina nell'ambito delle disposizioni in materia di accertamento delle imposte sul reddito ed, in particolare, con riferimento ai redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni, nell'articolo 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (di seguito, per brevità, D.P.R. n. 600 del 1973).

La ritenuta opera secondo un meccanismo che vede coinvolti due soggetti: il sostituto d'imposta, ovvero il soggetto che corrisponde il compenso relativo a prestazioni di lavoro autonomo, ed il sostituito il quale, viceversa, è colui che ha reso la prestazione professionale e che riceve, quale corrispettivo, il compenso che costituisce reddito imponibile ai fini fiscali.

Come disposto dall'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973, il sostituto al momento dell'erogazione del reddito professionale deve trattenere, dalla somma dovuta, una ritenuta pari al 20 per cento della parte imponibile del compenso medesimo, a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) dovuta dal percipiente.

I soggetti tenuti ad operare la ritenuta alla fonte in qualità di sostituti d'imposta sono indicati dall'articolo 23, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Si tratta, in particolare, delle società e degli enti di cui all'articolo 73, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative, di mutua assicurazione, enti pubblici e privati, commerciali o non commerciali, compresi i trust, società ed enti di qualsiasi tipo non residenti nel territorio dello Stato), delle società ed associazioni di cui all'articolo 5 del

medesimo D.P.R. n. 917 del 1986 (società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice, nonché società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi del comma 3 del richiamato articolo 5), delle persone fisiche che esercitano imprese commerciali o agricole, delle persone fisiche esercenti arti e professioni, il curatore fallimentare ed il commissario liquidatore e, infine, il condominio.

In definitiva, il professionista, ogniqualvolta effettua una prestazione professionale in favore di uno dei predetti soggetti riceverà un compenso decurtato dell'importo corrispondente alla ritenuta alla fonte, operata a titolo di acconto dell'Irpef dallo stesso dovuta.

Il sostituto d'imposta dovrà, poi, versare all'Erario, nei tempi e secondo le modalità previste dalla legge, la ritenuta operata.

Viceversa, nell'ipotesi in cui la prestazione professionale sia resa in favore di un soggetto non ricompreso nelle categorie elencate (si pensi, a titolo meramente esemplificativo, ad una persona fisica non esercente un'impresa commerciale, un'arte o una professione), sul compenso corrisposto non dovrà essere operata alcuna ritenuta alla fonte.

A tale proposito, l'articolo 64, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 definisce il sostituto d'imposta come "colui che, in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili" disponendo, a carico dello stesso, l'obbligo di esercitare la rivalsa da operarsi, appunto, mediante la ritenuta.

Secondo la tradizionale ricostruzione dell'istituto, il sostituto d'imposta svolge la funzione di semplificare i rapporti tra fisco e contribuente, sia nella fase dell'accertamento che in quella della riscossione, tutelando l'interesse fiscale alla corretta rappresentazione della base imponibile e garantendo, nel contempo, la tempestiva e sicura riscossione dell'imposta.

Ciò in quanto, mediante lo schema della sostituzione, il prelievo tributario si realizza per il tramite di un soggetto diverso da colui al quale è riferibile la ma-

nifestazione di capacità contributiva, il quale, proprio per tale ragione, non ha alcun interesse ad occultare la fattispecie imponibile.

La sostituzione d'imposta rappresenta, quindi, un particolare meccanismo applicativo del tributo che, sotto il profilo costituzionale, si giustifica in base alla circostanza secondo la quale il sostituto è debitore della somma che costituisce reddito per il sostituito e pertanto, attraverso lo strumento giuridico della rivalsa, potrà non restare inciso dal prelievo tributario.

La ritenuta alla fonte, che il sostituto d'imposta deve operare all'atto del pagamento del compenso, deve essere separatamente indicata nella parcella relativa alle prestazioni professionali rese, in diminuzione della somma totale addebitata al committente. L'importo della ritenuta si determina applicando l'aliquota del 20 per cento sulla parte imponibile del compenso, secondo il seguente schema:

Avv. Marco Verdi
Via _____

(CF: _____ p. iva_____)
Luogo, lì _____
Spett.le ditta
Via _____ p.iva _____
FATTURA NR. 1 / 2010
A debito del sig. Mario Bianchi (CF: _____),
residente in _____, via _____, quale fondo spese ed onorario per assistenza e difesa nella causa civile per risarcimento danni da sinistro stradale Onorari 1.000,00 euro =
Contributo alla Cassa Forense 2% 20,00 euro =
Base imponibile IVA 1.020,00 euro =
IVA 20% 204,00 euro =
Totale fattura 1.224,00 euro =
A detrarre ritenuta d'acconto 20% 200,00 euro = (sul totale onorari)
NETTO A PAGARE 1.024,00 euro =

⇨ La ritenuta a titolo di acconto e a titolo di imposta (cenni)

La ritenuta alla fonte che il sostituto d'imposta deve effettuare può operare "a titolo di acconto" o "a titolo d'imposta".

Nel primo caso, come può agevolmente desumersi dalla stessa definizione, la ritenuta costituisce semplicemente un acconto dell'imposta sul reddito dovuta dal percettore, il quale, pertanto, dovrà adempiere agli ordinari obblighi dichiarativi e potrà determinare l'Irpef da versare all'erario detraendo, dall'imposta calcolata sul reddito complessivo dichiarato, l'ammontare delle ritenute alla fonte subite.

Rientrano nel novero di tale fattispecie, per espressa previsione normativa, le ritenute operate sui compensi e sulle altre somme che costituiscono reddito di lavoro dipendente per i percipienti, nonché quelle operate sui compensi erogati ai soggetti residenti per prestazioni di lavoro autonomo. La ritenuta a titolo d'imposta, a differenza della precedente, costituisce l'adempimento integrale del tributo dovuto dal percipiente; ne consegue l'esonero, per il sostituito, dall'adempimento degli obblighi strumentali (di dichiarazione e versamento a saldo) che fanno normalmente capo al soggetto passivo d'imposta.

Appartengono a tale fattispecie alcune ritenute operate da società ed enti sugli interessi e sugli altri proventi corrisposti ai possessori di obbligazioni e titoli similari dagli stessi emessi; sugli utili distribuiti a soci non residenti, nonché sulle vincite derivanti da giochi di abilità, concorsi a premi e scommesse. Si tratta, come evidente, di una deroga al sistema ordinario di tassazione del reddito, derivante da esigenze di semplificazione e di concretezza del prelievo, giustificabile in tutte quelle situazioni in cui, in considerazione della particolare natura del compenso erogato, risulterebbe altrimenti difficile individuare concretamente il contribuente.

⇨ La natura dei compensi professionali da assoggettare alla ritenuta

L'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973, stabilisce che devono essere assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di acconto "i compensi, comunque denominati, an-

che sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente".

In sostanza, i compensi di qualsiasi natura che costituiscono componenti positivi del reddito professionale, sono sempre soggetti a ritenuta alla fonte nella misura del 20 per cento del loro ammontare, anche se derivanti da attività di lavoro autonomo esercitate in forma occasionale.

Al tal fine, appare utile rammentare brevemente quali sono le somme percepite dal professionista che assumono rilevanza ai fini dell'imposizione sul reddito. Si tratta, in particolare, delle seguenti tipologie di compensi:

- compensi in denaro o in natura per onorari o indennità, percepiti anche sotto forma di partecipazione agli utili;
- compensi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, se relativi ad attività rientranti nell'esercizio tipico dell'attività professionale;
- proventi conseguiti in sostituzione di redditi ed indennità conseguite a titolo di risarcimento del danno derivante dalla perdita di redditi professionali; tali somme costituiscono, infatti, ai sensi dell'art. 6, comma 2 del Tuir, redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti e sono, pertanto, da assoggettare a ritenuta alla fonte al pari dei redditi professionali;
- interessi moratori e per dilazione di pagamento, riscossi a fronte del ritardato pagamento dei compensi professionali; tali somme, analogamente ai proventi sostitutivi di redditi ed alle indennità di cui al precedente punto, costituiscono, ai sensi dell'art. 6, comma 2 del Tuir, redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui gli interessi sono maturati e, a decorrere dal 30 dicembre 1993, sono soggetti a ritenuta alla fonte,
- acconti ricevuti a titolo di anticipazione di onorari, di indennità e di altri componenti positivi del reddito professionale soggetti a ritenuta;
- rimborsi delle spese sostenute in nome del professionista, ma per conto del cliente (quali, ad esempio, spese di vitto e alloggio documentate, spese di trasferta fuori dal territorio comunale, indennità chilometriche e diarie, biglietti di viaggio, ecc); tali somme, siano esse incluse negli onorari

o indicate separatamente, costituiscono componenti positivi del reddito professionale e, come tali, sono da assoggettare a ritenuta alla fonte; il documento giustificativo della spesa dovrà essere intestato al professionista ed assoggettato ad imposta di bollo, in misura pari ad 1,81 euro, sempre che si tratti di un'operazione senza applicazione dell'Iva e di importo superiore ad 77,47 euro.

In aggiunta agli elementi di reddito indicati, più propriamente collegati all'esercizio della professione, il D.L. 223/2006 ha dato rilevanza anche alle plusvalenze realizzate sui beni strumentali, ai corrispettivi percepiti per la cessione della clientela e ai corrispettivi per la cessione di altri elementi di natura immateriale (avviamento, cessione del contratto di locazione, ecc...)[19] comunque riferibili all'attività artistica o professionale (art. 54, comma 1-bis e 1 quater del Tuir)[20].

Si precisa ancora che le plusvalenze su beni immobili rilevano se l'immobile è stato acquistato dopo il 1° gennaio 2007, mentre per i beni mobili, l'acquisto deve essere stato effettuato dopo il 4 luglio 2006[21].

Non concorrono, invece, alla determinazione del reddito professionale, e sono pertanto esclusi dall'applicazione della ritenuta alla fonte i compensi di seguito indicati:

- rimborsi delle spese sostenute a titolo di anticipazioni effettuate dal professionista in nome e per conto del cliente (quali, ad esempio, acquisto di marche da bollo, pagamento di diritti di cancelleria, pagamento di tasse, ecc.); il relativo documento di spesa dovrà essere intestato al cliente;

- contributi obbligatori versati alle Casse di Previdenza professionali, posti dalla legge a carico del cliente (si tratta, nel caso di specie, del contributo fissato nella misura del 2% degli onorari dalla Cassa Previdenza Avvocati); a tale proposito si rammenta che lo stesso trattamento non è, invece, pre-

[19] Si rinvia alla Sentenza della Corte di Cassazione n. 2860 del 9 febraio 2010.

[20] Per maggiori chiarimenti in merito si rinvia alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11 del 16 febbraio 2007.

[21] Si veda la risoluzione n. 13 del 2 marzo 2010

visto con riferimento alla percentuale del contributo Inps che i professionisti privi di una propria Cassa di previdenza devono addebitare in fattura in misura pari al 4% dei compensi: tali somme sono, infatti, equiparate ai compensi professionali e sono, pertanto, da assoggettare a ritenute alla fonte nella misura del 20%.

Analizziamo alcuni aspetti problematici:

- l'obbligo della ritenuta alla fonte sugli onorari pagati dalla parte soccombente a seguito di una sentenza di condanna alle spese processuali

L'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto si applica anche nei confronti dei soggetti che, in qualità di sostituti d'imposta, erogano compensi in favore del difensore (in qualità di antistatario) della controparte vittoriosa, in esecuzione di una sentenza di condanna alle spese processuali.
Ciò in quanto, come precisato dall'Amministrazione finanziaria mediante la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 8/1619 dell'8 novembre 1991, il debito, indipendentemente dall'esistenza di un diretto rapporto tra l'avvocato distrattario e la parte che esegue il pagamento, rimane qualificato dal suo originario contenuto, oggettivamente considerato, di corrispettivo dovuto per le prestazioni professionali rese e, come tale, è soggetto all'obbligo della ritenuta alla fonte a titolo di acconto ai sensi dell'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973.

- l'obbligo della ritenuta sui compensi pagati dalla parte soccombente a seguito di una sentenza di condanna alle spese processuali, in favore della parte vittoriosa che, avvalendosi della propria qualità di avvocato, si è difesa personalmente

Analogo trattamento fiscale deve essere applicato nell'ipotesi in cui le spese del giudizio siano liquidate in favore del soggetto che, avvalendosi della propria qualità di legale abilitato, abbia esercitato la facoltà prevista espressamente dall'articolo 86 del c.p.c. e si sia, pertanto, difeso in giudizio personalmente.

Tale ipotesi si differenzia, invece, da quella contemplata dall'articolo 82, comma

1 del c.p.c., che prevede la possibilità, per ogni cittadino, a prescindere dalla sua qualifica, di stare personalmente in giudizio nelle cause il cui valore non ecceda euro 516,46.
Le due fattispecie, invero, si differenziano notevolmente sia per i presupposti che per gli effetti che ne derivano.
A tale proposito, la Suprema Corte di Cassazione, mediante la sentenza n. 12680 del 9 luglio 2004 ha precisato che "la parte che sta in giudizio di persona può chiedere solo il rimborso delle spese vive sopportate, invece, il legale, ove manifesti la sua intenzione di operare come difensore di sé medesimo, ha diritto alla liquidazione delle spese secondo la tariffa professionale".
Ne consegue un differente trattamento fiscale delle somme corrisposte alla parte vittoriosa.
In particolare, mentre le spese rimborsate al privato cittadino hanno natura risarcitoria e non presentano alcuna rilevanza reddituale, le somme liquidate a titolo di rifusione delle spese di giudizio, comprensive degli onorari professionali, in favore dell'avvocato che si è avvalso della facoltà di cui al richiamato articolo 86 del c.p.c., mantengono la stessa qualificazione e lo stesso trattamento delle somme corrisposte alla parte vittoriosa che ha ottenuto dal giudice la distrazione delle spese processuali a suo diretto favore. Pertanto, la parte soccombente che paga i compensi professionali, se riveste la qualifica di sostituto d'imposta, deve operare la ritenuta alla fonte a titolo di acconto ai sensi dell'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 (cfr., sul punto, la Risoluzione n. 106/E del 19 settembre 2006 dell'Agenzia delle Entrate, nonché, in senso conforme, la Circolare n. 203/E del 6 dicembre 2004).

- l'obbligo della ritenuta alla fonte sui compensi corrisposti a società tra avvocati costituite ai sensi del D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96.

Analogamente alle fattispecie appena esaminate, l'obbligo di operare la ritenuta d'acconto sussiste anche con riferimento ai compensi corrisposti in favore di società tra avvocati costituite ai sensi del D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96.
A tale proposito, l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003 ha, infatti, precisato che alle società tra professionisti deve ritenersi applicabile la disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica

costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lett. a) del Tuir; infatti, per l'Agenzia, il rinvio alle disposizioni che regolano la società in nome collettivo operata dalla normativa istitutiva delle Società fra avvocati (S.t.p.), "opera ai soli fini civilistici, in quanto consente di determinare le regole di funzionamento del modello organizzativo, mentre, ai fini fiscali, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, occorre dare risalto al reale contenuto professionale dell'attività svolta".
Ne consegue che i redditi prodotti dall'esercizio in forma comune dell'attività di avvocato, realizzati con il modello di società tra professionisti, costituiscono redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 49 del Tuir e non, invece, redditi d'impresa; come tali, i compensi erogati sono soggetti all'obbligo della ritenuta alla fonte se corrisposti da soggetti che rivestono la qualifica di sostituto d'imposta ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 600/73.

⇨ Gli adempimenti formali e sostanziali gravanti sul sostituto d'imposta

Come premesso, il sostituto d'imposta deve versare all'erario la ritenuta operata sul compenso corrisposto al professionista.

Il versamento deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento del compenso, utilizzando il modello di delega unica di pagamento F24, presso gli sportelli di qualsiasi concessionario del servizio di riscossione, di qualsiasi banca delegata o di qualsiasi ufficio postale abilitato situati sul territorio nazionale.

Sotto il profilo sanzionatorio, deve rammentarsi che con l'articolo 1, comma 414 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (la legge finanziaria per il 2005) è stata introdotta una nuova ipotesi di reato tributario, rappresentata dall'omesso versamento di ritenute certificate.

In base alla nuova disposizione "È punito con la reclusione da sei mesi a due

anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta, le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta" (cfr. l'articolo 10-bis del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, così come modificato dalla L. 311/2004).

A tale proposito deve precisarsi che, l'art. 37, comma 10, n. 3, lettera d), del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 convertito, con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, con effetti a decorrere dal 1 maggio 2007, ha disposto che il modello di certificazione unica dei redditi (c.d. modello Cud) da parte del datore di lavoro, dovrà avvenire entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento.

Il nuovo termine, come ribadito dall'Agenzia delle Entrate mediante la Circolare n. 28/E del 2006 interessa anche le altre certificazioni, quali quelle di lavoro autonomo, provvigioni, e redditi diversi ovvero degli utili e dei proventi equiparati.

La mancata o tardiva consegna delle certificazioni ovvero il rilascio delle medesime con dati incompleti o non veritieri è punita, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, con la sanzione amministrativa da 258 euro ad 2.065 euro (cfr. la Circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999, mediante la quale l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la sanzione prevista dal richiamato articolo 11 del D.Lgs. n. 471 del 1997 è applicabile anche alle violazioni degli obblighi di certificazione del sostituto d'imposta).

Il sostituto d'imposta, infine, è tenuto a dichiarare all'Amministrazione finanziaria i compensi corrisposti a terzi e le ritenute operate presentando una apposita dichiarazione fiscale, il Modello 770 o dichiarazione del sostituto d'imposta, unica per tutti i sostituiti e relativa a tutti i redditi assoggettati a ritenuta corrisposti nell'anno precedente.

Il modello 770 contiene, tra gli altri dati, l'indicazione delle generalità, dell'indirizzo, del codice fiscale, del comune di iscrizione anagrafica di ciascun percettore, nonché l'ammontare delle somme corrisposte e delle ritenute effettuate.

Inoltre, la ritenuta alla fonte sui redditi di lavoro autonomo, opera a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dal percipiente sul quale, pertanto, gravano gli ordinari obblighi dichiarativi.

Il professionista, pertanto, dovrà calcolare l'imposta lorda dovuta sul proprio reddito complessivo, detraendo poi dalla stessa le ritenute alla fonte subite, a titolo di acconto sui redditi percepiti nel periodo d'imposta di riferimento.

A tale proposito, si ricorda che, l'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della procedura di controllo formale delle dichiarazioni, esercitabili ai sensi dell'articolo 36 ter, comma 2, lett. a) del D.P.R. n. 600 del 1973, può "escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, terzo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi". Peraltro, l'Agenzia delle Entrate, volendo venire incontro alle esigenze dei contribuenti, ha chiarito con la Risoluzione n. 68/2009 che lo scomputo delle ritenute subite, è ammesso pur in assenza della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta, a condizione che sia possibile comprovare l'importo effettivamente percepito tramite la contemporanea esibizione della fattura e della documentazione rilasciata da banche ed altri intermediari finanziari, da cui risulti l'importo percepito. In sede di controllo, oltre alla suddetta documentazione, sarà necessario rilasciare una dichiarazione sostitutiva di atto notorio in cui il contribuente dichiari che la documentazione prodotta è riferita esclusivamente alla fattura e che a fronte della stessa non vi sono stati altri pagamenti da parte del sostituto.

I COSTI DEDUCIBILI AI FINI DELL'IVA E DELLE IMPOSTE DIRETTE

⇨ I PRINCIPI GENERALI PER LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI SOSTENUTI DAL PROFESSIONISTA

Il reddito imponibile Irpef del professionista è determinato dalla differenza tra l'ammontare dei compensi (in denaro o in natura) percepiti e l'ammontare delle spese sostenute nel medesimo periodo d'imposta. Tale principio non è assoluto giacché, in alcune circostanze, esso viene derogato.

Nella determinazione del reddito tendenzialmente si applica il c.d. principio di cassa, in base al quale concorrono alla formazione del reddito i compensi percepiti (incassati) e le spese effettivamente sostenute (pagate) nel periodo di imposta.

Questa regola subisce, però, un'eccezione nel caso di:

a) ammortamento dei beni strumentali;
b) canoni di locazione finanziaria;
c) spese di ristrutturazione immobili;
d) le quote di indennità di trattamento di fine rapporto e di cessazione dei rapporti di lavoro coordinata e continuativa maturate nel periodo di imposta.

In queste ipotesi, infatti, la deduzione deve avvenire in relazione non al momento in cui il costo è stato sostenuto ma al periodo a cui detto costo è riferibile (principio di competenza[22]).

Secondo quanto previsto dall'art. 54, comma 1, D.P.R. n. 917/86, le spese sono deducibili se:

- sostenute, cioè effettivamente pagate nel periodo di imposta (fatta eccezione per le citate ipotesi in cui il costo viene dedotto per 'riferibilità' al periodo d'imposta);

[22] Le spese di ristrutturazione di immobili non incrementative si deducono nel limite del 5 per cento del costo dei beni ammortizzabili, nell'esercizio di sostenimento. L'eccedenza è deducibile nei cinque periodi d'imposta successivi. (art. 54, comma 2 del Tuir).

- inerenti, cioè correlate all'attività svolta dal professionista. Non si richiede che le spese sostenute (di cui si chiede la deduzione) siano correlate ai compensi percepiti, quanto piuttosto all'attività professionale (come nel caso dei costi per corsi di aggiornamento professionale);
- documentate, vale a dire provate. La prova può essere costituita da qualsiasi documento fiscalmente valido (fattura, ricevuta fiscale, ricevuta semplice).

Per alcune particolari spese è prevista un'apposita documentazione (ad es. per i carburanti, la scheda carburante debitamente compilata).

Qualora le spese siano superiori ai compensi, si determina un risultato negativo (perdita) rilevante ai fini Irpef. Le perdite come previsto dall'art. 8, comma 3°, del D.P.R. n. 917/86 possono essere portate in diminuzione degli altri redditi di qualsiasi natura nell'esercizio in cui si sono determinate; l'eventuale eccedenza non può essere utilizzata negli esercizi seguenti (ciò per effetto delle modifiche apportate dalla L. 244/07).

⇨ Le varie tipologie di costi deducibili

Definiti i principi generali che sovrintendono la materia, è possibile passare alla descrizione delle varie tipologie di costi deducibili, suddividendoli per macrocategorie.

I COSTI RELATIVI AI BENI STRUMENTALI[23]

Sono considerati strumentali quei beni la cui utilità non si esaurisce in un solo esercizio ma partecipa alla formazione del reddito di più esercizi e vengono utilizzati per l'esercizio dell'attività. Trattasi di computer, macchine per ufficio, apparecchiature, mobili, attrezzature, impianti (comunque oggetti diversi da quelli di "arte") e così via. La spesa relativa a tali beni non è deducibile interamente

[23] Con esclusione degli immobili che verranno trattati nel proseguo.

nell'anno di pagamento, bensì in quote costanti d'ammortamento in base alle percentuali stabilite dal Ministero nel D.M. 31 dicembre 1988. Il reddito professionale si determina applicando il principio di cassa: tra le deroghe a tale principio vi è proprio l'ammortamento dei beni ammortizzabili di costo superiore ad 516,46 euro. In questo caso la partecipazione al costo dei beni strumentali deve avvenire per quote, a prescindere dall'effettivo pagamento del bene, ancorché nel contratto di acquisto sia stato convenuto il pagamento rateale o questo non sia ancora avvenuto. Per i beni strumentali di costo unitario non superiore ad 516,46 euro è consentita la deduzione integrale della spesa nell'esercizio dell'effettivo sostenimento, applicandosi, quindi, il principio di deducibilità per cassa. In caso di beni ad utilizzo promiscuo (cioè sia per l'esercizio della professione che per uso personale o familiare) la deduzione delle quote di ammortamento e delle relative spese è del 50%, anche se di valore inferiore a 516,46 euro. La percentuale dell'ammortamento è la stessa anche per i beni acquistati nel corso dell'anno.

COEFFICIENTI DI AMMORTAMENTO DEI BENI STRUMENTALI

Descrizione del bene strumentale Coefficienti di ammortamento edifici	**3%**
Costruzioni leggere	**10%**
Mobili e macchine ordinarie d'ufficio	**12%**
Macchinari, apparecchi e attrezzature varie (condizionamento, frigoriferi, distributore automatico ecc.)	**15%**
Macchine d'ufficio elettriche, compresi computer, sistemi telefonici, fax, stampanti, fotocopiatrici, ecc.	**20%**
Impianti interni speciali di comunicazione e teleselezione	**25%**
Ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria dei locali utilizzati per l'attività	**20%**
Impianti di allarme; impianti di ripresa fotografica, cinematografica e televisiva	**30%**

IMMOBILI DI PROPRIETÀ STRUMENTALI AL 100%

Nel caso di acquisto di immobile adibito al 100% ad uso studio il costo è deducibile attraverso il processo di ammortamento con un'aliquota del 3%[24]. L'Iva pagata, invece, è detraibile dal 1° gennaio 1998[25]. Se l'immobile è stato acquistato con mutuo, gli interessi passivi sono deducibili.

Per effetto delle disposizioni contenute nella Finanziaria 2007, dal 1° gennaio 2007 è ammessa la deduzione dal reddito professionale delle quote di ammortamento dell'immobile strumentale, ma la rilevanza fiscale della deduzione è limitata solo agli acquisti effettuati nel triennio 2007-2009[26]. Le quote di ammortamento dovranno essere ridotte ad 1/3 per i periodi di imposta compresi tra il 2007 ed il 2009 (quindi l'ammortamento deducibile risulterà pari solamente all'1%), mentre saranno "piene" a decorrere dal 2010 (quota deducibile pari al 3%). Dal valore del bene immobile dovrà essere scorporato quello delle aree pertinenziali o su cui sono stati edificati i fabbricati.

A partire dal 2007, in caso di vendita dell'immobile acquistato nel triennio 2007-2009, la conseguente componente reddituale straordinaria assumerà piena rilevanza fiscale, in conseguenza delle modifiche apportate all'art. 54, comma 1-bis del D.P.R. n. 917/86.

---

[24] Si precisa che gli immobili strumentali non concorrono a formare il reddito fondiario.

[25] Per effetto del n. 8-*ter* inserito al comma 1 dell'art. 10 del D.P.R. 633/1972 dal D.L. 04.07.2006, n. 223 (***cd. Legge Visco-Bersani***) l'IVA viene applicata dalle imprese costruttrici o di ripristino che hanno ultimato gli interventi da meno di quattro anni. Se l'alienante l'immobile strumentale per natura risulta essere un'impresa costruttrice o di ripristino con superamento del predetto termine ovvero un soggetto di imposta diverso dalle imprese costruttrici e di ripristino, l'Iva è applicata solo se le vendite risultano essere effettuate nei confronti di:

a. soggetti con detraibilità minore o uguale al 25%;
b. soggetti privati o operatori non soggetti di imposta;
c. soggetti diversi da quelli sopra indicati se il cedente ha manifestato l'opzione per l'imponibilità della cessione.

In questa ultima ipotesi l'imposta sul valore aggiunto è applicata con il sistema dell'inversione contabile per il combinato disposto di cui ai commi 5 e 6, lett. a-*bis*) dell'art. 17, del D.P.R. 633/1972.
La cessione di immobile strumentale ricade nel regime di esenzione se ceduto da impresa costruttrice o di ripristino che ha ultimato gli interventi da più di quattro anni ovvero da soggetti di imposta diversi dalle imprese costruttrici e di ripristino quando avviene nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati alle precedenti lettere a) e b) e in mancanza di opzione di cui alla lettera c).

[26] Ai sensi dell'art. 1, comma 335, della L. 296/2006.

IMMOBILI IN LEASING O IN LOCAZIONE SEMPLICE STRUMENTALI AL 100%

I canoni di leasing relativi ai beni immobili strumentali sono deducibili a condizione che il leasing abbia durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento, stabilito dai suddetti coefficienti ministeriali in relazione all'attività esercitata dal professionista, e comunque con un minimo di 8 anni e un massimo di 15 anni (art. 54, comma 2 del Tuir)[27].

Pertanto, se la metà del periodo di ammortamento dell'immobile:

- è compresa fra 8 e 15 anni (ad esempio 12 anni), la durata minima deve essere pari a tale valore (12 anni);
- se detto arco temporale è superiore a 15 anni, quest'ultima è la durata minima contrattuale richiesta dalla norma[28].

Tale normativa trova applicazione per tutti i contratti di leasing stipulati entro il 31 dicembre 2009, per cui i relativi canoni di locazione sono deducibili (nel limite di un terzo per il periodo di imposta 2009) a condizione che il contratto sia stato stipulato nel rispetto dei limiti temporali di cui sopra. Per contro, se il contratto di leasing è stato stipulato in data successiva al 31 dicembre 2009 risulteranno irrilevanti nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, i canoni di locazione sostenuti (ai sensi della Risoluzione n. 13/E del 2 marzo 2010).

Si precisa, inoltre, che la precedente formulazione della norma art. 54, comma 2 del Tuir, vigente fino al 1° gennaio 2007, per i beni immobili strumentali utilizzati in forza di un contratto di leasing, prevedeva la deducibilità della rendita catastale dell'immobile; nell'attuale formulazione dell'art. 54 tale indicazione non è stata riproposta e, quindi per tutti i contratti di locazione stipulati a partire dal 1° gennaio 2010, la rendita catastale dell'immobile non potrà essere portata in deduzione nella determinazione del reddito di lavoro autonomo[29].

---

[27] Per i beni immobili, il contratto deve avere comunque una durata minima di otto anni e una durata massima di quindici.

[28] Si veda la Circolare n. 10/E del 13.03.06, par. 10, con riferimento all'analoga disposizione prevista in materia di reddito d'impresa prima delle modifiche recate all'art. 102, comma 7, del Tuir dalla L. 244/2007.

[29] Si rinvia nuovamente ai chiarimenti contenuti nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. !3/E del 2 marzo 2010.

AMMODERNAMENTO, RISTRUTTURAZIONE E MANUTENZIONE STRAORDINARIA DELL'IMMOBILE STRUMENTALE AL 100%

Per quanto concerne tali spese è necessario distinguere il periodo in cui gli immobili strumentali all'attività sono stati acquistati:

- se l'immobile è stato acquistato nel 2007, le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria dello stesso sono deducibili con la capitalizzazione sul costo dell'immobile e, pertanto, vengono spesate attraverso l'ammortamento;
- se l'immobile è stato acquistato prima del 2007, la Risoluzione n. 99 del 8 aprile 2009, l'art. 54, comma 2, prevede la deducibilità delle spese in quote costanti nel periodo di imposta e nei quattro successivi senza l'imputazione ad incremento del valore dell'immobile;
- se l' immobile è acquistato successivamente al 31/12/2009, in argomento non si è ancora addivenuti ad una soluzione interpretativa della norma: salvo successiva e specifica risoluzione, si ipotizza che possa trovare applicazione la regola dettata dall'art. 54 per le spese non incrementative e cioè la deducibilità dovrebbe essere consentita nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo di imposta nel registro obbligatorio per gli esercenti arti e professioni (art. 9, D.P.R. n. 600/73), mentre l'eccedenza è deducibile a quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi.

IMMOBILI IN PROPRIETÀ AD USO PROMISCUO

Per gli immobili di proprietà utilizzati promiscuamente è prevista la deduzione della rendita catastale nella misura del 50%, purché il professionista non disponga nello stesso comune di altro immobile ad uso esclusivamente professionale, ed il relativo reddito fondiario concorre a formare il reddito complessivo del professionista. Parimenti sono deducibili nella misura del 50% le spese per i servizi relativi a tali immobili, anche se sostenute per ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria.

IMMOBILI IN LEASING O IN LOCAZIONE SEMPLICE AD USO PROMISCUO

Nel caso di immobili in leasing o in locazione semplice ad uso promiscuo è deducibile il 50% del canone, sia in caso di leasing, sia in caso di semplice locazione, a condizione che il professionista non disponga nello stesso comune di altro immobile ad uso esclusivamente professionale[30]. Parimenti sono deducibili nella misura del 50% le spese per i servizi relativi a tali immobili.

LEASING BENI MOBILI STRUMENTALI

I canoni di leasing sono interamente deducibili ai fini Irpef ed Irap se il bene è inerente all'attività professionale. In relazione all'Irap va, però, precisato che, ai fini della deduzione, non si tiene conto degli interessi passivi. La deduzione è ammessa solo se la durata del contratto di leasing non è inferiore alla metà del periodo d'ammortamento. Così, ad esempio, poiché per i computer il coefficiente di ammortamento è il 20%, il periodo di ammortamento è di 5 anni e, conseguentemente, la durata del contratto di leasing relativo a tali beni deve essere almeno pari a 30 mesi. Come evidenziato nell'introduzione, i canoni leasing sono deducibili per competenza e non per cassa. L'Iva è totalmente detraibile.

VEICOLI

La categoria dei 'veicoli' comprende autoveicoli, autovetture, ciclomotori e motocicli. Il costo di acquisto di autovetture per il trasporto di persone, autocaravan, ciclomotori e motocicli è deducibile e viene ammortizzato in quattro anni. La deduzione è ammessa per un solo mezzo nel caso di professionista individuale. In caso di studio associato è ammessa la deduzione di un mezzo per ogni socio. In quest'ultima ipotesi, non essendo possibile intestare gli autoveicoli allo studio associato, è opportuno che il socio conferisca in uso allo studio l'autoveicolo

[30] Sull'argomento esiste un dubbio interpretativo, pertanto, in attesa che l'Agenzia si esprima nel merito si circoscrive, per ragioni sistematiche, l'ambito di applicabilità della disposizione al triennio 1/1/2007–31/12/2009.

mediante una semplice scrittura privata di comodato gratuito.

Secondo quanto previsto dal D.L. n. 262/2006, non può essere dedotto l'intero costo di acquisto del veicolo ma il 40% di un costo massimo, variabile in base alla tipologia di veicolo. Più precisamente, le autovetture sono deducibili mediante il processo d'ammortamento per un massimo di 7.230,40 euro (40% di 18.075,99), i motocicli per un massimo di 1.652,67 euro (40% di 4.131,66), i ciclomotori per un massimo di 826,33 euro (40% di 2.065,83).

Tali limiti valgono anche se i veicoli sono stati acquistati in leasing. Quando i veicoli sono presi a noleggio la deducibilità del 40% può essere calcolata su un costo massimo non superiore a 3.615,20 euro per le autovetture e gli autocaravan, 774,69 euro per i motocicli, 413,17 euro per i ciclomotori.

Le spese inerenti agli autoveicoli suddetti (come ad es. manutenzione, carburanti, assicurazioni, tasse, parcheggio e custodia auto, pedaggi stradali, noleggio e locazione ecc.) sono tutte deducibili al 40%. I pedaggi autostradali sono da ritenersi integralmente deducibili se appositamente documentati e opportunamente collegati alla pratica di volta in volta in trattazione.

Per quanto attiene all'Iva, nel rispetto del principio di inerenza, è detraibile nella misura forfetaria del 40%, senza alcuna possibilità di prova contraria, l'Iva relativa ai veicoli stradali a motore utilizzati promiscuamente[31].

LEASING AUTO E AUTOVEICOLI

Anche nel caso d'acquisto in leasing dell'auto valgono le limitazioni già viste in precedenza per tale mezzo di trasporto. Si applicano, inoltre, tutte le stesse regole di deduzione viste per le operazioni di leasing dei beni mobili strumentali. Tuttavia, la Finanziaria 2007 ha previsto che per i contratti stipulati dal 1° gen-

[31] Disposizione in vigore dal 28 giugno 2007 per effetto della Decisione del Consiglio dell'Unione Europea del 18 giugno 2007, pubblicata in GUUE del 27 giugno 2007, serie L165/33, rettificata successivamente con una nota riportata in Gazzetta n. 252 del 27 settembre 2007.

naio 2007, la durata del contratto non deve essere inferiore all'intero periodo di ammortamento (4 anni).

La formula che deve essere adottata per la deduzione del canone di competenza è la seguente:

Canone deducibile = canone di competenza * 4.519/costo concedente

Per quanto attiene all'Iva, anche nel caso del leasing, nel rispetto del principio di inerenza, è detraibile nella misura forfetaria del 40%, senza alcuna possibilità di prova contraria, l'Iva relativa ai canoni di leasing avente ad oggetto veicoli stradali a motore utilizzati promiscuamente.

LE SPESE DEL PERSONALE UTILIZZATO DAL PROFESSIONISTA: LE COLLABORAZIONI OCCASIONALI E COORDINATE E CONTINUATIVE

Sono considerate occasionali le collaborazioni che si riferiscono ad un determinato incarico e non hanno il carattere della ripetitività, non hanno una retribuzione periodica prestabilita e sono svolte senza il vincolo della subordinazione.

Le collaborazioni coordinate continuative, invece, sono prestazioni prevalentemente personali svolte senza vincolo di subordinazione che devono essere riconducibili ad uno o più progetti specifici o programmi di lavoro determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato.

Non sono deducibili i compensi per le prestazioni rese: dal coniuge, dai figli affidati o affiliati, dai figli minorenni o permanentemente inabili al lavoro, dagli ascendenti.

I compensi, ad eccezione di quelli detti, sono deducibili ai fini Irpef, mentre non lo sono ai fini Irap. I compensi erogati per prestazioni professionali sono deducibili al 100% sia ai fini Irpef che Irap.

Mentre i compensi occasionali sono soggetti a ritenute d'acconto del 20%, le presta-

zioni coordinate e continuative producono redditi assimilati al lavoro dipendente e la tassazione avviene secondo la normativa prevista per i lavoratori dipendenti.

Spese per prestazioni di lavoro subordinato
Sono deducibili ai fini Irpef tutte le spese relative al personale dipendente, comprese le quote annuali accantonate per indennità, quiescenza e previdenza. Ai fini Irap sono deducibili solamente i contributi Inail, le spese relative agli apprendisti e le spese relative agli assunti con contratto di formazione e lavoro.

Somme corrisposte ai praticanti
I compensi corrisposti a titolo di pratica professionale sono considerati redditi assimilati al lavoro dipendente. Pertanto, tali somme devono essere tassate secondo la normativa prevista per i lavoratori dipendenti, con attribuzione, quindi, delle detrazioni per essi previste. Tali compensi sono deducibili ai fini Irpef ma non Irap.

LE ALTRE SPESE DEDUCIBILI

Interessi passivi
La legge configura una disciplina diversa per la deduzione degli 'interessi passivi', in base al diverso 'rapporto' a cui essi afferiscono.

In caso di mutuo: tali interessi sono deducibili qualora il mutuo sia stato stipulato per l'acquisto di beni e servizi inerenti l'attività professionale, nella stessa misura in cui è deducibile il bene.

Gli interessi passivi sul mutuo per l'immobile strumentale sono deducibili al 100%.

Gli interessi passivi su conto corrente sono deducibili esclusivamente nel caso in cui il conto corrente sia tenuto per l'attività professionale.

Gli interessi passivi verso fornitori, tanto moratori quanto per dilazione di pagamento, sono deducibili nella stessa misura in cui lo è il bene o il servizio. Invece, gli interessi per IVA trimestrale sono indeducibili.

Tutti gli interessi, qualsiasi sia la natura, sono indeducibili ai fini Irap.

Software–programmi applicativi per il computer
Le spese per software e altri beni immateriali, anche se acquistati in proprietà dal professionista, sono deducibili interamente nell'anno di pagamento sia ai fini Irpef che Irap.

Giornali, riviste e libri
Nel caso di giornali, riviste e libri, la spesa è interamente deducibile sia ai fini Irpef che Irap.

Viaggi e trasferte: aerei, treni, auto e pedaggi stradali
Le spese per aerei, treni, auto e pedaggi stradali sono deducibili se si riferiscono a trasferte operate fuori dal comune di residenza del professionista.

SPESE DEDUCIBILI PARZIALMENTE

Le spese per ristoranti e alberghi possono essere dedotte nella misura del 75% e, in ogni caso per un importo complessivamente non superiore al 2% dei compensi percepiti. Le spese sono documentate da ricevute fiscali o fatture, sempre intestate al professionista. L'Iva è detraibile sulla base dei principi generali previsti dall'art. 19 del D.P.R. 633/1972, nella misura in cui i servizi stessi risultano inerenti ad operazioni che consentono l'esercizio del diritto alla detrazione[32]. Detto ciò, va aggiunto che tali spese, comunque, sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da quest'ultimo addebitate in fattura.

Le spese di rappresentanza sono deducibili fino al 1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Sono considerate di rappresentanza: le spese per l'acquisto di "beni omaggio"; le spese di ristorante e alberghi (comunque deducibili nella misura del 75%) per altre persone in relazione con l'attività del professionista; le spese di quadri, sculture oggetti d'arte, d'antiquario e da collezione. L'Iva sulle

[32] Disposizione in vigore dal 1° settembre 2008 a seguito del recepimento dell'art. 168 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006. Al riguardo, la Circolare n. 53/E del 05 settembre 2008 ha espresso chiarimenti in merito.

spese di rappresentanza relative alle cessioni gratuite (omaggi) è detraibile solo se di costo unitario inferiore a 25,82 euro.

Le spese per convegni, congressi e corsi di aggiornamento professionale sono deducibili nella misura del 50% e, in ragione della Circolare n. 53/E del 2008, si precisa che la limitazione della deducibilità delle spese alberghiere e di ristorazione al 75% ha carattere di regola generale: vale, pertanto, anche in occasione di partecipazione a congressi o convegni (saranno deducibili nella misura del 75% e saranno ammesse in deduzione nel limite del 50%, quindi nel limite del 37,5%, calcolato come il 50% del 75%).

Nel caso dei telefoni cellulari, sono deducibili nella misura dell'80% le quote di ammortamento, i canoni leasing e di noleggio, le spese di impiego e manutenzione, le ricariche. La stessa misura limitata di deduzione dell'80% è prevista anche per gli impianti di telefonia fissa utilizzati nell'attività professionale.

TASSE E IMPOSTE DEDUCIBILI

Le imposte e tasse deducibili sono:

- la tassa di concessione governativa per iscrizione negli Albi professionali;
- la tassa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani;
- l'imposta sulla pubblicità e sull'insegna dello studio;
- l'imposta di bollo e di registro;
- e l'Irap, limitatamente al 10%, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31/12/2008[33], come si evidenzierà fra poco..

I CONTRIBUTI PREVIDENZIALI VERSATI ALLA CASSA DI PREVIDENZA

L'art. 10, c. 1, lett. e) del D.P.R. n. 917/86 prevede espressamente che i contributi previdenziali e assistenziali, versati in ottemperanza a disposizioni di legge, sono deducibili dal "reddito complessivo" del contribuente.

[33] Per effetto dell'art. 6, comma 1, del D.L. 185/2008, convertito nella L. 2/2009.

L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA PRODUTTIVE

⇨ La legge delega 23 dicembre 1996, n. 662 e il successivo decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446

In attuazione della legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, e in sostituzione di taluni tributi contestualmente aboliti (contributi per il servizio sanitario nazionale, Ilor, Iciap, tassa di concessione governativa sulla Partita Iva, imposta sul patrimonio netto delle imprese), il Governo ha introdotto l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) per mezzo del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, la cui disciplina è stata in seguito modificata in molteplici occasioni.

L'imposta regionale sulle attività produttive, introdotta a far data dal 1° gennaio 1998, è stata quindi concepita sia per dare concreta attuazione al processo di federalismo fiscale da più parti a gran voce reclamato, sia per consentire il finanziamento di determinati servizi pubblici apprestati su base locale (essenzialmente la spesa sanitaria) a carico di taluni soggetti passivi.

L'Irap rappresenta un'imposta del tutto nuova, sia per il panorama nazionale che per quello degli altri Paesi. Essa, difatti, tende a colpire una grandezza di origine economica fino ad ora sconosciuta nel diritto tributario: il valore aggiunto della produzione "del tipo reddito netto" (così come definito dalle scienze economiche). Ad un primo approccio sembra, quindi, che con l'Irap il legislatore abbia voluto sottoporre a tassazione una grandezza reddituale in capo a determinati soggetti (principalmente imprese e lavoratori autonomi), prima che questa si assottigli, ovvero che dia luogo ad una perdita per effetto della deduzione di talune voci di costo che tendono a remunerare il capitale impiegato o l'apporto di personale. Deve immediatamente anticiparsi che l'Irap non colpisce, però né il reddito, né una grandezza reddituale in senso stretto, essa colpisce infatti una grandezza del tutto diversa: il valore aggiunto della

produzione. Per i professionisti, tale grandezza corrisponde alla differenza fra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti l'attività esercitata (compresi l'ammortamento dei beni materiali e immateriali ed esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente)[34].

Prima di cominciare la trattazione del nuovo tributo si rileva che, all'art. 1 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, è posta la specificazione normativa della realità dell'imposta, come pure della sua indeducibilità[35] dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi. É necessario precisare che l'Irap è un'imposta indeducibile, ai fini delle imposte dirette, per espressa previsione normativa (l'art. 1 del decreto istitutivo di cui sopra), tuttavia è stata introdotta la possibilità di dedursi una porzione dell'imposta: per effetto del D.L. 185/2008, art. 6, comma 1, è ammessa in deduzione, ai fini delle imposte sui redditi, in misura forfettaria del 10%[36].

⇨ Il presupposto dell'Irap

Il presupposto oggettivo dell'Irap è, in linea generale, individuato nel valore aggiunto derivante dall'esercizio di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e/o di servizi.

Il legislatore ha voluto porre l'enfasi sul profilo della "produzione" quale risultato dell'attività di organizzazione: questo è il presupposto del tributo; prima che il valore aggiunto generato dalla produzione, purché di segno positivo, possa essere eventualmente e successivamente "inquinato" dal risultato economico extra-produzione. Secondo questa logica, la ricchezza è chiamata alla contribuzione direttamente presso il soggetto generatore, a prescindere dalla sua

[34] In pratica, per gli esercenti arti e professioni, anche in seguito all'abrogazione delle c.d. "variazioni fiscali" (di cui all'art.11-bis del D.Lgs. 446/97) ad opera dell'art. 1, comma 5, lettera g), della Legge 244/2007 (Finanziaria 2008), i proventi e gli oneri concorrenti alla determinazione della base imponibile continuano a rilevare nella misura prevista ai fini delle imposte dirette.

[35] Fatta salva la parziale deducibilità nela misura del 10% dell'Irap introdotta dal D.L. 185/2008.

[36] Tale disposizione si applica dal periodo di imposta in corso al 31/12/08 e l'ammontare deducibile si calcola sull'imposta determinata ai sensi degli artt. 5, 5 bis, 6, 7, 8, ovvero in base all'art. 11 del D.Lgs 446/1997.

(ulteriore) tassazione in capo ai rispettivi destinatari, dopo che ad essi sia stata distribuita (sotto forma di profitto, salari e interessi).

L'attenzione al profilo della produzione, a prescindere quindi dal risultato economico finale, è altresì tale da consentire di ricomprendere nel novero dei soggetti passivi anche coloro che non hanno finalità lucrative, purché creino comunque un valore aggiunto destinato a remunerare anche solo alcuni fattori produttivi (es. lavoro). Il presupposto dell'Irap tende dunque a colpire un novero di attività piuttosto eterogenee fra loro (attività d'impresa, sia commerciale, sia agricola, arti e professioni, attività di erogazione di servizi non commerciali, prestazione di servizi istituzionali): soggetti passivi di imposta in quanto autonomamente organizzati e in grado di palesare una qualche capacità contributiva, a prescindere dalla redditività.

Il valore aggiunto della produzione, quale oggetto immediato del tributo, rappresenta pertanto la grandezza attraverso la quale è possibile in qualche modo misurare ed esprimere il requisito dell'organizzazione produttiva.

È il "dominio sui fattori della produzione" che risulta di per se stesso rilevante e che, in definitiva, rappresenta il vero presupposto del tributo.

Sempre con riferimento al profilo oggettivo del presupposto, osserviamo che il riferimento all'attività organizzata è stato solo successivamente colorato dell'avverbio "autonomamente", non presente nell'originaria stesura dell'art. 2 del decreto delegato. Probabilmente il mancato riferimento al requisito dell'organizzazione, pur previsto nella legge di delega, nell'originaria versione dell'art. 2 era stato ritenuto implicito nel concetto di "esercizio abituale di attività".

Tuttavia, l'aggiunta nell'art. 2 della locuzione "autonomamente organizzata" probabilmente sottende un mutamento di prospettiva rispetto alla versione originaria, svalutativa del profilo organizzativo.

Tale rivalutazione del profilo organizzativo, essenziale ai fini dell'integrazione del presupposto d'imposta, sembra trovare l'avallo della stessa Corte Costitu-

zionale laddove, nella nota sentenza n. 156/2001, seppur non senza contraddizioni, tende ad ipotizzare "l'inapplicabilità dell'imposta", anche se solo, riguardo a quelle attività professionali svolte in assenza di elementi di organizzazione, in tal caso risultando "mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata (...)".

⇨ I SOGGETTI PASSIVI

L'art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997 definisce soggetti passivi coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2. È infatti l'identificazione della fattispecie imponibile nell'esercizio dell'attività (autonomamente organizzata) che, dato il carattere reale dell'imposta, implica un criterio di individuazione dei soggetti passivi in ragione della titolarità, da parte di questi, del potere di organizzazione e gestione sull'attività imponibile. Ciò presuppone dunque una lettura coordinata dell'art. 3 (relativo ai soggetti passivi, tra cui vi sono ricompresi i soggetti esercenti arti e professioni) con l'art. 2 (relativo al presupposto d'imposta), si esclude, così, l'assoggettabilità ad Irap di determinati soggetti passivi in quanto privi di autonoma organizzazione[37].

La definizione di autonoma organizzazione è stata fornita dalla Corte di Cassazione che con la sentenza n. 21203 del 5/11/2004, si è pronunciata per la prima volta sulla questione dell'assoggettamento ad Irap dei "piccoli" professionisti, confermando la pronuncia di secondo grado con la quale un ingegnere privo di autonoma organizzazione (es. mancanza di dipendenti e di capitali presi a mutuo, ecc.) era stato escluso dall'ambito applicativo del tributo.

Con numerose sentenze rese nel corso del 2007 e negli anni successivi, la Corte si è nuovamente espressa sul tema, influenzando anche i documenti di prassi

[37] Si vedano, in particolare, le sentenze della Corte di Cassazione n. 21203 del 5/11/2004 (che per la prima volta esclude l'assogettabilità all'imposta dei "piccoli" professionisti) e la n. 3678 del 16/02/2007; con la Circolare n. 45/E del 13/06/2008, l'Agenzia delle Entrate recepisce tali orientamenti giurisprudenziali.

amministrativa e affermando in molteplici occasioni l'esclusione dei "piccoli" professionisti dall'ambito applicativo del tributo[38].

Ad avviso della Corte di Cassazione, l'Irap "colpisce una capacità produttiva *'impersonale ed aggiuntiva'* rispetto a quella propria del professionista perché, se è innegabile che l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo, è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto, eccetera".

La stessa Circolare n. 45/E del 13/06/2008 afferma che la sentenza n. 3678 del 16/02/2007 emessa dalla Suprema Corte è da ritenersi "riassuntiva dei concetti espressi nelle altre pronunce e (...) particolarmente interessante perché fissa parametri di carattere generale per individuare l'autonoma organizzazione".

In particolare, affinché esista un'attività autonomamente organizzata, occorre che il contribuente, nello stesso tempo:

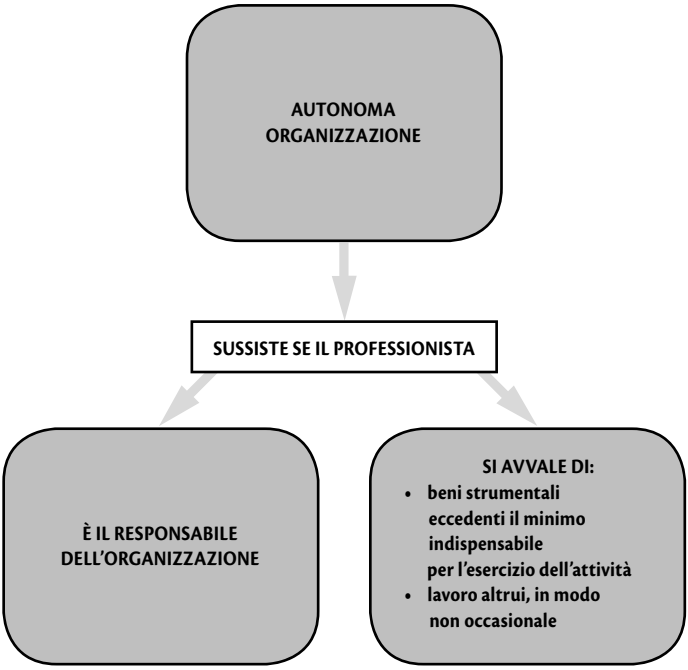
- sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- si avvalga, in modo non occasionale, di lavoro altrui oppure impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione.

I requisiti di cui all'ultimo punto devono considerarsi alternativi. Pertanto, è sufficiente il ricorrere di uno soltanto di essi (ad esempio, impiego non occasionale di lavoro altrui), unitamente alla condizione di cui al primo

[38] Si veda, anche, le Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 254/E del 14/09/2007 e n. 326/E del 14/11/2007.

punto, per configurare la sussistenza di un'autonoma organizzazione[39].

In altri termini, l'attività abituale ed autonoma del contribuente deve dare luogo ad un'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso.



Pertanto, è ragionevole affermare che il lavoratore autonomo non è soggetto ad Irap se, ad esempio:

- opera all'interno di strutture professionali organizzate e gestite da terzi e non possiede altrimenti una propria organizzazione;
- ovvero è privo di dipendenti o collaboratori stabili e utilizza beni strumentali limitati (quali telefono, automezzo, personal computer).

[39] Tra le molte, si vedano Cass. n. 3676, 3678 e 3680 del 16/02/2007, Cass. n. 5020 e 5021 del 5/03/2007, Cass. n. 9214 del 18/04/2007; Cass. n. 2030 del 28/01/2009, Cass. Sezioni Unite n. 12108 del 26/05/2009.

⇨ La base imponibile

Il primo comma dell'art. 4 del D.Lgs. n. 446/97, in linea generale, dispone che l'imposta sia applicata sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata sul territorio della regione. Rileviamo subito che le regole che presiedono alla determinazione della base imponibile risultano ben più complesse e minuziose rispetto a quelle che disciplinano il presupposto e i soggetti passivi, in modo tale da suggerire, dapprima, un esame dei profili generali e, solo successivamente, l'analisi delle varie tipologie di determinazione della base imponibile.

In linea generale, l'Irap si applica ad un valore della produzione calcolato per sottrazione, al netto cioè dei consumi intermedi con la deduzione degli ammortamenti, ma non del costo del lavoro e senza altresì conferire rilevanza ai componenti della gestione di carattere finanziario e straordinario.

Occorre poi sottolineare che la base imponibile, essendo calcolata per sottrazione e non per somma, rileva solamente nei limiti in cui emerga un valore aggiunto della produzione positivo, in grado cioè di coprire i costi deducibili ai fini Irap.

Date le finalità del presente lavoro si tralasceranno volutamente le modalità di determinazione della base imponibile riguardo le società, gli altri enti commerciali e le persone fisiche esercenti attività commerciali, ivi comprese le banche, le società, gli altri enti finanziari e le imprese di assicurazione; come pure si tralasceranno le modalità di determinazione della base imponibile dei soggetti esercenti attività agricole e degli enti non commerciali.

Con riferimento agli esercenti arti e professioni, siano essi persone fisiche, associazioni professionali (non può essere costituita la società semplice per la professione di avvocato), l'art. 8 del D.Lgs. n. 446/1997, in parte discostandosi dalla legge di delega, afferma che la base imponibile si determina per differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti

l'attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.

Per quanto attiene all'imputazione temporale del valore della produzione netta, sia il riferimento legislativo al concetto di "compensi percepiti" e di "costi sostenuti", sia il fatto che nel sistema delle imposte sui redditi il reddito derivante da arti e professioni si determina per cassa, lasciano tranquillamente propendere per l'imputazione dei componenti reddituali secondo il principio di cassa.

⇨ La ripartizione della base imponibile nel caso di attività transregionale e transnazionale

Poiché il gettito dell'imposta è destinato ad affluire alle singole regioni nelle quali è svolta l'attività, nel caso in cui questa sia esercitata da parte del medesimo soggetto passivo sul territorio di più regioni, occorre verificare se e come il valore della produzione netta possa essere ripartito tra i territori coinvolti, sì da determinare conseguentemente anche il gettito ai medesimi attribuibile.

Sul punto l'art. 4 del D.Lgs. n. 446/1997 esplicita il contenuto della delega con alcuni adattamenti affermando che, se l'attività è esercitata nel territorio di più regioni, la base imponibile è appunto determinata in proporzione alle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, addetto, con continuità, a stabilimenti, cantieri uffici o basi fisse operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione.

Nell'ipotesi in cui l'attività sia invece svolta su base transnazionale, quindi anche al di fuori del territorio dello Stato, il tributo in esame si atteggia in termini differenti. È questo il caso della tassazione ai fini Irap dei soggetti passivi residenti che esercitano attività anche all'estero, ovvero dei non residenti che svolgono attività anche in Italia.

Nel silenzio della legge di delega in proposito, riteniamo che la questione debba essere necessariamente risolta tenendo conto della realità dell'imposta e ciò, conseguentemente, implica il ricorso al criterio della territorialità al fine della ripartizione dell'imposizione.

In quest'ottica, il criterio di tassazione fondato sull'integrazione o meno del presupposto su base territoriale implica che:

(1) per i soggetti passivi residenti, sia escluso dalla formazione della base imponibile il valore della produzione netta originatosi all'estero;
(2) mentre per i soggetti non residenti, specularmene, sia tassato in Italia ai fini Irap il solo valore della produzione netta originatosi nel nostro Paese e, segnatamente, nel territorio di ciascuna regione. In questo caso i non residenti determineranno la base imponibile ricorrendo alle disposizioni dettate per i soggetti residenti, in quanto ad essi applicabili.

Quanto alla concreta determinazione della quota di valore aggiunto da tassare in Italia, con riferimento rispettivamente ai soggetti residenti ovvero non residenti, differenti sono i criteri applicabili. Difatti mentre i soggetti passivi residenti possono, a monte del primo comma dell'art. 12 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, utilmente ricorrere alle regole fissate dal secondo comma dell'art. 4 del D.Lgs. n. 446/1997, per i soggetti passivi non residenti il legislatore ha ritenuto di dettare speciali disposizioni.

Deve altresì sul punto considerarsi che, nell'opera di qualificazione delle varie fattispecie basate su elementi di transnazionalità, è talvolta utile ricorrere alle disposizioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, le quali tuttavia, in maggioranza, non prevedono espressamente l'applicabilità delle regole pattizie all'Irap. A tal proposito parrebbe soccorrere l'art. 44 del D.Lgs. n. 446/1997 che espressamente prevede una sorta di "adeguamento automatico" dei trattati internazionali in materia tributaria, disponendo appunto che, ai fini dell'applicazione degli stessi, l'Irap è equiparata ai tributi erariali aboliti con l'art. 36 del medesimo decreto legislativo. L'art. 44 dovrebbe quindi avere un'efficacia limitatamente al profilo interno (quale misura unila-

terale): ad esempio nel caso in cui il soggetto passivo residente, pur operando anche all'estero, sia soggetto a tassazione, ai fini Irap, oltre che in Italia, anche nell'altro Paese.

⇨ Le aliquote e le agevolazioni d'imposta

Il primo comma dell'art. 16 del D.Lgs. n. 446/1997, in linea generale, dispone che l'aliquota sia fissata al 3,9%. Il successivo terzo comma dell'art. 16 prevede poi che, a partire dal terzo anno successivo a quello di emanazione del D.Lgs. n. 446/1997, le Regioni abbiano la facoltà di variare l'aliquota fino ad un punto percentuale, e ciò anche in misura differenziata per settori di attività e/o per categorie di soggetti passivi.

Il secondo comma dell'art. 17 si preoccupa poi dei soggetti che, ai fini delle imposte sui redditi, si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito stesso. In questo caso detti soggetti passivi possono determinare il valore della produzione aumentando il reddito calcolato forfetariamente, in base a tali regimi, di un importo pari alle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, ai compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi e a quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

Da ultimo, tra le agevolazioni riteniamo altresì di ricomprendere le disposizioni in tema di determinazione della base imponibile per i soggetti di cui all'art. 3, primo comma, lettere da a) ad e), le quali prevedono appunto la deduzione dalla base imponibile di determinate somme in misura decrescente al crescere, per scaglioni, della base imponibile (cfr. art. 11, commi e ss.), ovvero in relazione al numero dei lavoratori dipendenti impiegati.

⇨ Breve conclusione

Fin dalla sua introduzione, la dottrina tributaria non ha mancato di approfondire l'analisi critica del nuovo tributo, spesso mettendone in luce taluni profili di sospetta incostituzionalità. Deve tuttavia precisarsi che, accanto alle voci critiche, si sono levate più d'una voce in difesa dell'imposta allo studio. Di poi, anche la giurisprudenza costituzionale, e recentemente quella comunitaria, hanno preso parte al dibattito sul nuovo prelievo, confermandone l'impianto generale. A ciò deve aggiungersi che lo stesso legislatore ha infine preannunciato, ma non realizzato, la graduale ma completa eliminazione dell'Irap dal nostro ordinamento.

Tuttavia, nonostante le accese critiche, una parte della dottrina e la stessa giurisprudenza costituzionale hanno ritenuto la sussistenza di un effettivo collegamento con fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica, identificabili questi nei singoli fattori della produzione, o meglio nel "dominio" su di essi.

In altre parole, anche sulla base della giurisprudenza costituzionale più volte richiamata, sembra doversi escludere che l'Irap possa rappresentare una qualche forma di remunerazione dei vari fattori produttivi impiegati nell'organizzazione stessa, in quanto ritenuta strumento in grado di trasferire il peso del prelievo sui singoli titolari della ricchezza che sarà ad essi distribuita.

GLI STUDI DI SETTORE

⇨ ORIGINE E SVILUPPO DEGLI STUDI DI SETTORE

Gli studi di settore hanno, ormai, una storia quasi ventennale, essendo la loro disciplina introdotta nel nostro ordinamento con l'art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993. n. 331, convertito, con modificazioni, nella L. 29 ottobre 1993, n. 427.

Nel corso degli anni agli studi di settore sono state apportate numerose modifiche strutturali e di indirizzo in relazione alle finalità da perseguire. Gli studi di settore introducono nel rapporto tra Fisco e contribuenti elementi di certezza, di trasparenza e di perequazione del prelievo.

In origine gli studi di settore erano stati concepiti con un'ottica di accertamento nei confronti delle piccole imprese e dei professionisti e la determinazione dei ricavi o compensi presumibilmente realizzati era l'obiettivo strumentale. Nel corso degli anni, l'Amministrazione finanziaria si è resa conto che la capacità di produrre ricavi o conseguire compensi, anche all'interno di attività identiche, può cambiare notevolmente al variare degli elementi strutturali, del mercato di riferimento o della localizzazione territoriale.

Oggi gli studi di settore sono utili in relazione a tre differenti soggetti micro e macro economici:

- all'imprenditore o al professionista per gestire e tenere sotto controllo la propria attività;
- al Fisco per individuare le situazioni anomale ai fini fiscali;
- al Sistema-Paese per disporre di un efficace strumento per monitorare le attività presenti sul territorio, distintamente per settori e localizzazione e da utilizzare nelle scelte di programmazione economica da parte degli organi di governo.

⇨ Cosa sono gli studi di settore?

Gli studi di settore sono uno strumento che consente di valutare la capacità di produrre ricavi e compensi per le attività economiche e professionali, di cui si avvale, ai fini dell'accertamento l'Agenzia delle Entrate. Essi consentono, quindi, di determinare i ricavi o i compensi che con massima probabilità possono essere attribuiti al contribuente, individuandone non solo la capacità potenziale di produrre ricavi o conseguire compensi, ma anche i fattori interni ed esterni relativi all'attività che potrebbero determinare una limitazione della capacità stessa.

Sono stati realizzati rilevando per ogni singola attività e professione relazioni esistenti tra le variabili costanti e quelle strutturali, sia interne che esterne all'azienda ed allo studio professionale.

Gli studi di settore rappresentano, al tempo stesso, una procedura di calcolo su base statistica per la ricostruzione induttiva dei ricavi e compensi nei confronti dei soggetti con ricavi o compensi dichiarati non superiori a 7,5 milioni di euro e una procedura di accertamento, previo contraddittorio, che può prescindere dalle risultanze delle scritture contabili.

Gli studi di settore sono elaborati attraverso la raccolta sistematica di dati contabili ed extracontabili, sia di carattere fiscale che di tipo "strutturale" relativi all'attività e al contesto economico in cui opera il contribuente.

I maggiori ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore costituiscono, infatti, presupposto per l'accertamento analitico-induttivo ai sensi dell'art. 39, co. 1, lett. d) del D.P.R. 600/73.

Al fine di mantenere, nel medio periodo, la rappresentatività della situazione economica cui si riferiscono, gli studi di settore devono essere soggetti a revisione al massimo ogni tre anni dalla data della loro entrata in vigore ovvero da quella dell'ultima revisione, sentito il parere della Commissione di esperti per gli studi di settore (art. 10-bis della L. 146/98).

L'attività di revisione deve essere programmata annualmente con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro il mese di febbraio di ciascun anno (si veda la Circolare n. 31 del 22.5.2007, par. 2.1).

Il monitoraggio delle realtà economiche territoriali per fornire elementi utili alla revisione degli studi di settore è effettuato dagli Osservatori regionali per l'adeguamento degli studi di settore alle realtà economiche locali, istituiti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 8.10.2007.

Come precisato dalla Circolare n. 58 del 26.10.2007, l'attività degli Osservatori consiste nell'individuazione degli elementi in grado di influenzare, a livello locale, l'esercizio delle attività economiche oggetto degli studi di settore, con il duplice obiettivo di:

- contribuire al mantenimento del sistema degli studi di settore;
- incidere sull'applicazione degli studi di settore in sede di accertamento.

⇨ Revisione congiunturale degli studi di settore

Al fine di tenere conto degli effetti che la crisi economico-finanziaria manifestatasi nel 2008 ha determinato su determinati settori o aree territoriali, l'art. 8 del D.L. n. 185/2008 (convertito nella Legge n. 2/2009) ha previsto la possibilità di integrare gli studi di settore anche oltre i termini previsti dall'art. 1, comma 1 del D.P.R. 195/99.

L'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa 12.2.2009, ha reso noto il programma delle revisioni degli studi di settore.

L'integrazione:

- non riguarda tutti gli studi di settore, ma è circoscritta a quei settori economici o aree territoriali in relazione ai quali l'attività di monitoraggio ha rilevato flessioni negative dell'attività determinate dalla crisi;

- coinvolge sia gli studi di settore revisionati per il 2008, sia quelli già in vigore per i precedenti periodi d'imposta.

Le informazioni necessarie alla predisposizione degli strumenti correttivi più adeguati ad affrontare la crisi sono reperite tenendo conto dei dati della contabilità nazionale, degli elementi acquisibili presso istituti ed enti specializzati nell'analisi economica e delle segnalazioni degli Osservatori regionali per gli studi di settore. Relativamente al periodo d'imposta 2009, il monitoraggio dei dati della crisi sarà effettuato in corso d'anno, tenendo conto anche dei dati risultanti dalle dichiarazioni relative al 2008 (UNICO 2009). La Commissione di esperti ha approvato la serie di correttivi che adeguano, in sede di applicazione di Ge.Ri.Co. 2009, i risultati degli studi di settore in relazione agli effetti della crisi economica e il Decreto Min. del 19.5.2009, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 17.6.2009 n. 138, ne recepisce i predetti correttivi.

La Commissione di esperti per gli studi di settore ha rilevato che per i professionisti gli effetti della crisi si manifesteranno in ritardo rispetto a quelli già subiti dalle piccole e medie imprese.

Relativamente a tale categoria di contribuenti, è stata registrata, nell'anno 2008, una diminuzione degli incarichi, ma non necessariamente del volume dei compensi, determinata, probabilmente, all'incasso di somme riguardanti prestazioni svolte negli anni precedenti.

L'evolversi della crisi potrebbe determinare una riduzione delle tariffe unitarie, a causa del minor lavoro, dell'aumento della concorrenza e delle difficoltà economiche della committenza. Da ciò potrebbero conseguire maggiori versamenti in acconto e pagamenti frazionati con effetti distortivi sui risultati di congruità. Inoltre, i costi rimarranno immutati, nel breve e medio termine, con un conseguente appesantimento degli indici di coerenza[40].

[40] Limitatamente al periodo d'imposta 2008, coloro che dichiarano, anche a seguito di adeguamento, ricavi o compensi di ammontare non inferiore a quello risultante dall'applicazione degli studi di settore integrati con i correttivi non sono assoggettabili ad accertamento per tale annualità (Circolare n. 29 del 18.06.09, par. 8).

⇨ Elaborazione degli studi di settore su base regionale e comunale

Con decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze del 6 marzo 2008, relativo all'"individuazione delle aree territoriali", è stato approvato un aggiornamento della territorialità generale, della territorialità del commercio a livello comunale, provinciale e regionale, nonché una nuova territorialità relativa al livello dei canoni di affitto dei locali commerciali a livello comunale.

In particolare, la nuova analisi della territorialità ha consentito di individuare un indicatore territoriale sintetico della struttura dei costi relativo al livello dei canoni di locazione degli immobili commerciali.

Allo scopo di attuare il federalismo fiscale, l'art. 83, commi 19 e 20 del D.L. n. 112/2008 (convertito nella Legge n. 133/2008) ha disposto che, a decorre dall'1.1.2009, gli studi di settore saranno elaborati, sentite le associazioni nazionali di categoria, anche su base regionale o comunale.

La misura è giustificata dalla necessità di dare maggior rilievo alle differenze territoriali determinate dai diversi gradi di sviluppo economico.

In attuazione della disposizione è stato emanato il Decreto Min. 19.5.2009, che detta le regole di elaborazione degli studi:

- nel rispetto di criteri di gradualità, entro il 31.12.2013;
- garantendo la partecipazione dei Comuni.

La partecipazione dei Comuni al processo di elaborazione degli studi di settore su base territoriale è attuata mediante l'integrazione della composizione della Commissione degli esperti per gli studi di settore con due rappresentanti dell'Associazione Nazionale Comuni Italiani e degli Osservatori regionali con un rappresentante della predetta associazione (art. 3 del predetto Decreto Ministeriale).

⇨ Cause di operatività e di esclusione dagli studi di settore

Gli studi di settore trovano applicazione nei confronti dei contribuenti che svolgono in maniera prevalente una delle attività economiche per le quali risulta approvato il relativo studio di settore, indipendentemente dal regime di contabilità adottato.

Tali soggetti devono provvedere alla compilazione degli appositi modelli, con l'indicazione dei dati contabili ed extracontabili rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Le istruzioni alla compilazione del modello di comunicazione dei dati rilevanti per il 2008 (Parte generale) precisano che l'indicazione del codice attività (ATECO 2007) relativo all'attività prevalente non precedentemente comunicato o comunicato in modo errato non comporta l'irrogazione di sanzioni qualora si provveda, oltre ad indicare il codice corretto nel modello, anche alla comunicazione di variazione dati entro il termine di presentazione di UNICO 2009. Non è, invece, necessaria la dichiarazione di variazione dati quando si verifica una modifica della prevalenza nell'ambito di codici attività già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Ai sensi dell'art. 10, comma 4 della Legge 146/98, gli studi di settore non trovano applicazione nei confronti dei contribuenti che:

- hanno dichiarato compensi (di cui all'art. 54, comma 1 del Tuir) di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze, tale limite non può, comunque, essere superiore a 7,5 milioni di euro;
- hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta, salvo i casi di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti;

- si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività[41].

Il periodo che precede l'inizio della liquidazione è considerato periodo di cessazione dell'attività.
Si ricorda che non sono soggetti agli studi di settore coloro che fruiscono del regime dei contribuenti minimi introdotto dalla Legge 244/2007.

⇨ L'ADEGUAMENTO SPONTANEO IN DICHIARAZIONE

Relativamente ai periodi d'imposta in cui trova applicazione lo studio di settore, i contribuenti che hanno dichiarato ricavi o compensi non in linea con quelli risultanti dallo studio possono adeguarli a quelli stimati da Ge.Ri.Co.[42], senza l'applicazione di sanzioni ed interessi (art. 2 del D.P.R. n. 195/99) solamente con riguardo al primo periodo di applicazione dello studio e in quello in cui entrano in vigore le modifiche conseguenti alla revisione dello studio stesso, come verrà precisato più avanti.

Qualora il contribuente non ritenga di adeguarsi allo studio di settore (es. per l'esistenza di cause giustificative), è opportuno che dia indicazione delle relative ragioni nella sezione "Note aggiuntive" di Ge.Ri.Co.

I risultati cui il contribuente può adeguarsi sono indicati da Ge.Ri.Co., il quale verifica la congruità dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli presunti in base agli studi stessi.

In particolare, il programma evidenzia:
- un valore puntuale di riferimento (congruità allo studio di settore);
- un valore minimo di riferimento;

[41] Sono, pertanto, esclusi dagli studi di settore tutti i ricavi derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazione al capitale di società ed enti di cui all'art. 73 del Tuir, di strumenti finanziari similari alle azioni, di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa diversi dai precedenti.

[42] Il programma per l'applicazione degli studi di settore: è il prodotto software Gerico fornito dall'Agenzia delle Entrate che consente il calcolo della Congruità per gli studi di settore in vigore per ciascun periodo d'imposta.

Tutti i valori diversi da quello puntuale esprimono non congruità allo studio di settore.

L'intervallo compreso tra questi due valori è definito intervallo di confidenza.

Per il primo periodo di applicazione dello studio di settore e per il periodo in cui entrano in vigore le modifiche conseguenti alla revisione dello studio stesso, l'adeguamento può essere effettuato in dichiarazione **gratuitamente**, indicando i ricavi (o compensi) non annotati nelle scritture contabili.

Per gli altri periodi d'imposta diversi dal primo o da quello di revisione, l'adeguamento è effettuato **con il versamento di una maggiorazione del 3%** calcolata sulla differenza tra i ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili[43].

Il comma 1 dell'art. 2 del D.P.R. 195/99 sancisce che l'adeguamento spontaneo dei ricavi o compensi dichiarati alle risultanze degli studi di settore rileva ai fini delle imposte dirette. L'adeguamento è effettuato, senza applicazione di sanzioni ed interessi, indicando nel mod. UNICO i ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili[44].

A titolo esemplificativo, si consideri il mod. UNICO 2009 PF. I soggetti esercenti attività di lavoro autonomo indicano i maggiori compensi conseguenti all'adeguamento agli studi di settore al rigo RE5, colonna 1. Nella colonna 2 del medesimo rigo deve essere indicato l'importo della maggiorazione.

[43] La predetta maggiorazione è dovuta anche per gli studi di settore relativi al 2008 per i quali trovano applicazione i correttivi congiunturali "anti-crisi" (Circ. n. 29 del 18.6.2009, par. 8). Nel caso di studi di settore "sperimentali" o "monitorato", l'adeguamento spontaneo in dichiarazione alle risultanze dello studio di settore comporta l'applicazione della maggiorazione del 3% secondo le regole indicate (Circ. n. 32 del 21.6.2005, par. 4.8).
La maggiorazione non è dovuta se la differenza tra ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi di settore e quelli annotati nelle scritture contabili non è superiore al 10% dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili.
Sul punto, la Circ. n. 10 del 16.3.2005 (par. 3.6) ha precisato che la maggiorazione deve essere calcolata sull'intero ammontare dello scostamento, qualora lo scostamento sia superiore al limite del 10%.

[44] L'adeguamento alle risultanze degli studi di settore non comporta l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 6, comma 1, del D.Lgs. 471/97, per omessa registrazione di operazioni imponibili (si vedano Risoluzione n. 52/E del 24.4.2001, Circ. n. 54 del 13.6.2001).

In caso di contabilità semplificata:

Qualora, a seguito dell'adeguamento agli studi di settore, l'ammontare dei ricavi superi i limiti previsti per la tenuta della contabilità semplificata, non sorge, per il periodo d'imposta successivo, l'obbligo della tenuta della contabilità ordinaria (Circ. n. 54 del 13.6.2001, par. 13).

Analogamente alle imposte dirette, l'adeguamento spontaneo dei ricavi o compensi alle risultanze degli studi di settore rileva ai fini Irap. L'adeguamento è effettuato, senza applicazione di sanzioni ed interessi, indicando nella dichiarazione Irap i ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili.

A titolo esemplificativo, si consideri il modello di dichiarazione Irap 2009. Gli esercenti attività di lavoro autonomo, qualora siano soggetti all'imposta, indicano i maggiori compensi conseguenti all'adeguamento agli studi di settore nella colonna 2 dell'apposito rigo posto all'inizio del quadro IQ e al rigo IQ50.

Ai sensi dell'art. 2, comma 3 del D.P.R. 195/99, l'adeguamento ai risultati degli studi di settore rileva anche ai fini Iva.

I maggiori corrispettivi che derivano dall'adeguamento agli studi di settore devono essere annotati in un'apposita sezione dei registri IVA, di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. 633/72.

I maggiori corrispettivi che conseguono all'adeguamento ai risultati degli studi di settore devono essere indicati nella dichiarazione annuale Iva 2009 al rigo VA42. In particolare, nella colonna 1 devono essere indicati i maggiori corrispettivi, mentre nella colonna 2 la relativa imposta versata.

L'art. 10, comma 5, della L. 146/98 prevede che ai maggiori ricavi/compensi derivanti dall'adeguamento si applica l'aliquota media Iva risultante dal seguente rapporto:

IVA su operazioni imponibili – IVA su cessioni di beni ammortizzabili
Volume d'affari

Nel calcolo dell'aliquota media si tiene conto anche dell'esistenza di operazioni non soggette ad IVA, ovvero soggette a regimi speciali (es. editoria, agricoltura, agenzie viaggi).

Compilando i righi dei quadri F o G, sezione "Elementi contabili necessari alla determinazione dell'aliquota IVA", del modello di comunicazione dei dati rilevanti, il software GE.RI.CO. determina automaticamente l'aliquota media applicabile ai maggiori ricavi/compensi da adeguamento agli studi di settore ed il relativo importo dovuto, indicandoli nel quadro di sintesi finale[45].

⇨ Indicatori di normalità economica e coerenza

La legge Finanziaria 2007 ha previsto che, ai fini dell'applicazione degli studi di settore, si debba tener conto anche di specifici indicatori di normalità economica di significativa rilevanza, idonei all'individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta.

In particolare gli indicatori di normalità economica (nel 2007 sono stati previsti per 68 studi di settore) hanno la funzione di contrastare determinati fenomeni di infedele dichiarazione dei dati indicati dal contribuente nel modello relativo ai dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore che denotano situazioni quanto meno "anomale", permettendo quindi anche di migliorare la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo.

A fianco degli indicatori di normalità economica generali previsti in via transitoria dall'art. 1, comma 14 della legge 296/2006 sono previsti nuovi indici di normalità

[45] Per il calcolo dell'aliquota media sono applicabili le medesime considerazioni esposte, tra l'altro, dalla Circ. n. 117/E del 13.5.96 (par. 8) con riferimento ai parametri contabili (in tal senso, la relazione ministeriale allegata al disegno di legge della L. 146/98, Circ. n. 110/E del 21.5.99, par. 6.3).

economica assai più sofisticati (in quanto basati su una specifica attività analisi economica con riferimento ai 68 studi di settore). Essi contribuiscono a garantire un grado di precisione della stima di gran lunga superiore rispetto agli indici generali approvati con apposito decreto.

Tali indici applicabili a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.07, per gli studi professionali e i professionisti in genere consistono in:

- **rendimento orario**
- **rendimento giornaliero.**

⇨ Gli studi di settore come strumento di accertamento

Le condizioni di accertamento sono mutate nei periodi d'imposta 2003 e 2004 a favore di una uniformità di trattamento rispetto alla tipologia di soggetti e alla contabilità adottata. Dal 2005 tutte le precedenti condizioni per procedere all'accertamento sulla base degli studi di settore nei confronti degli esercenti imprese e arti e professioni sono state abolite.

Da allora i controlli sulla base degli studi di settore nei confronti dei soggetti non congrui possono essere effettuati, previo contraddittorio, indipendentemente dalla tipologia del soggetto esercente attività di impresa o arti e professioni) e dal regime contabile adottato (contabilità ordinaria per obbligo o per opzione).

Va tuttavia evidenziato che, anche con riguardo alla stima derivante dai nuovi indicatori, l'ufficio non è legittimato, comunque, all'emissione di atti di accertamento "automatici" basati esclusivamente sulla stima medesima.

Si ricorda brevemente che il procedimento d'accertamento in esame trova fondamento nell'art. 62-sexies, comma 3, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, secondo cui gli accertamenti di cui all'art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (c.d. accertamenti analitico-induttivi), "possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi in-

congruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore".

Con le innovazioni apportate dal D.L. 81/2007, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto opportuno precisare con la Circolare n. 5/E del 23/01/2008 quanto segue: "l'intento di attribuire alle stime in parola la qualità di presunzione semplice, qualificata dai requisiti più volte ricordati, solo" (…) "qualora da esse sia fondatamente desumibile l'ammontare dei ricavi, compensi e corrispettivi effettivamente conseguiti nel periodo d'imposta" dal contribuente.

La circolare ha, inoltre, chiarito che le stime operate dagli studi di settore non possono essere utilizzate "in modo indiscriminato (o 'automatico')" in sede di accertamento, in quanto l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad avvalorare dette stime con ulteriori elementi probatori. In particolare, occorre dimostrare che:

- tra i risultati degli studi di settore ed i valori dichiarati sussistono le "gravi incongruenze" richieste dall'art. 62-sexies co. 3 del D.L. 331/93;
- i risultati desunti dagli studi sono rappresentativi della situazione economica effettiva del contribuente.

Infatti, l'utilizzo automatico degli studi non è mai consentito in sede di accertamento "dato che il suo contenuto dipende dall'esito imprevedibile a priori del contradditorio " (Circolare n. 5/E del 23/01/2008), già con riguardo agli studi, approvati con i decreti del 6 marzo 2008, che prevedono l'applicazione degli indicatori di cui all'art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998.

Ne consegue dunque che gli accertamenti basati sugli studi di settore, anche nel caso di maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità, "devono essere sempre calibrati tenendo in debito conto tutti gli elementi offerti dal contribuente per dimostrare che i ricavi o compensi presunti non sono stati effettivamente conseguiti".

Ciò in quanto l'azione di controllo deve essere sempre ispirata a "criteri di ragionevolezza tali da evitare la penalizzazione di contribuenti per i quali il meccanismo presuntivo potrebbe risultare non idoneo a cogliere le effettive condizioni di esercizio dell'attività".

⇨ L'inibizione degli accertamenti presuntivi, le innovazioni garantiste e di personalizzazione

Nell'evoluzione degli studi di settore il legislatore recente ha dato un profondo impulso garantista e di coerenza motivazionale nell'utilizzo strumentale nell'accertamento.

L'articolo unico della legge finanziaria per il 2007 ha introdotto, con il comma 17, la limitazione ad effettuare accertamenti presuntivi nei confronti dei soggetti congrui agli studi di settore (art. 10, comma 4 bis della legge 146/1998).

La norma prevede che nei confronti dei contribuenti che risultino "*congrui*" alle risultanze degli studi di settore, tenendo conto dei valori di coerenza risultanti da specifici indicatori di normalità economica di cui al comma 14 della legge 296 del 2006 e all'art. 10-bis, comma 2 della legge n. 146 del 1998, l'Agenzia delle Entrate possa operare l'accertamento di tipo presuntivo previsto dall'art. 39, primo comma, lettera d) del D.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54, secondo comma del D.P.R. 633 del 1972, o meglio, come evidenziato espressamente dalla norma, non possa operare le rettifiche qualora:

- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivanti dalla ricostruzione di tipo presuntivo, sia superiore al 40% dell'ammontare dei ricavi/compensi dichiarati;
- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione presuntiva superi, in valore assoluto, 50.000 euro.

La previsione dei 50.000 euro e del 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati non costituisce in alcun modo una franchigia.

Inoltre, emerge la novità inerente il superamento del principio della congruità: per poter soddisfare le attese dell'Amministrazione finanziaria non è più sufficiente dichiarare ricavi congrui, occorre che la posizione del soggetto sia anche coerente con gli indicatori specifici di normalità economica, almeno fino a quando non sarà completata l'elaborazione e la revisione degli studi di settore. Tale disposizione trova applicazione con riferimento agli accertamenti riguardanti i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi.

L'art. 10, comma 3-bis, della Legge n. 146/1998, inserito dalla Legge Finanziaria 2005, ha previsto che l'Ufficio, prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento da studi di settore, debba invitare il contribuente a comparire presso i propri uffici. L'invito conterrà gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, allo scopo di pervenire alla definizione ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs n. 218/1997. Il contribuente avrà dunque sempre la possibilità di provare l'illegittima applicazione degli studi di settore nel caso concreto attraverso la produzione di elementi relativi alla specifica attività svolta[46].

Va ricordato che l'art. 10-ter, comma 1, dispone che in caso di adesione ai contenuti degli inviti, "gli ulteriori accertamenti basati sulle presunzioni semplici...non possono essere effettuati qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti..."[47].

⇨ Brevi cenni sullo studio di settore UK04U attività degli studi legali

Nella prima versione lo Studio di Settore SK04U – Studi legali – è entrato in vigore nel periodo d'imposta 2000.

[46] La centralità del contraddittorio è ribadita nelle Circolari 31/E del 22/05/07 e 5/E del 23/01/08.

[47] Gli interventi garantisti devono essere integrati con le situazioni di marginalità economica (la più rilevante è rappresentata dalla modesta entità del giro d'affari) individuate dalla prassi (Circolare 38/E del 12/06/07).

Il modello di stima dei compensi prendeva in considerazione variabili di costo (spese per lavoro dipendente, spese per collaboratori coordinati e continuativi, compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti all'attività professionale o artistica, consumi, altre spese), il valore dei beni strumentali, il numero dei soci, l'età professionale.

Tenuto conto dell'oggettiva difficoltà di individuare un modello di stima dei compensi per le attività legali, la particolare modalità di contabilizzazione dei compensi da parte dei professionisti ("criterio di cassa") e il problema legato alla durata pluriennale degli incarichi professionali, lo studio SK04U è stato approvato in "*via sperimentale*"[48].

Lo studio è stato successivamente evoluto nel 2004 ed è stato denominato TK04U – Attività degli studi legali.

Le funzioni di compenso dello Studio di Settore evoluto relativo alle attività legali sono state profondamente riviste.

Le precedenti funzioni di compenso erano state criticate dagli Ordini Professionali soprattutto con riferimento a:

- l'eccessiva influenza del valore dei beni strumentali;
- un peso distorto dell'età professionale non commisurato all'effettivo svolgimento dell'attività.

[48] Uno Studio di Settore è definito sperimentale quando presenta le seguenti caratteristiche:
• le indicazioni relative alla coerenza ed alla congruità possono essere utilizzate per la formulazione dei criteri di selezione delle posizioni da sottoporre a controllo;
• i risultati derivanti dall'applicazione Ge.Ri.Co. non possono essere usati direttamente per l'azione di accertamento e tale attività sarà fondata sull'utilizzo delle ordinarie metodologie di controllo, rispetto alle quali i risultati dell'applicazione degli Studi di Settore costituiranno uno strumento di ausilio;
• nei confronti dei contribuenti che non risultano congrui, i compensi derivanti dall'applicazione dello Studio di Settore approvato al termine della fase sperimentale potranno essere utilizzati per effettuare accertamenti in relazione a tutti i periodi di imposta che si sono succeduti nel periodo sperimentale;
• i contribuenti che dichiarano compensi di importo non inferiore a quello risultante dagli studi sperimentali ovvero vi si adeguano spontaneamente, non sono successivamente accertabili sulla base delle risultanze dello Studio di Settore che verrà approvato al termine della fase sperimentale, a seguito di nuove elaborazioni.
Tali contribuenti eviteranno il predetto accertamento anche nel caso in cui l'ammontare stimato dal nuovo studio risulti superiore a quello determinato con l'applicazione Ge.Ri.Co.

Al riguardo, gli Ordini Professionali avevano proposto, inoltre, l'utilizzo di territorialità specifiche per tener conto della concorrenza nel settore e, di conseguenza, del livello delle tariffe applicate.

Per migliorare la stima dei compensi, nelle funzioni di regressione dello Studio di Settore evoluto sono state introdotte alcune novità:

- l'utilizzo del numero di incarichi per area specialistica;
- l'esclusione del valore dei beni strumentali;
- l'esclusione dell'età professionale.

Per cogliere l'aspetto della variabilità dei compensi a fronte di una stessa tipologia di prestazione effettuata, nelle funzioni di compenso le prestazioni effettuate sono state ponderate sulla base del compenso medio dichiarato per incarico.

Il numero delle prestazioni professionali effettuate e il relativo valore medio dichiarato rappresentano i migliori indicatori sintetici della variabilità dei compensi derivante, nell'ambito di una stessa tipologia di incarico, da un insieme di fattori quali:

- il valore degli incarichi seguiti;
- il contesto territoriale in cui opera il professionista;
- l'esperienza professionale;
- l'impegno profuso dal professionista nello svolgimento dell'attività.

Lo studio evoluto TK04U è stato approvato in *"applicazione monitorata"*, al fine di verificare l'applicazione del nuovo modello di stima dei compensi sull'intera platea di contribuenti interessati[49].

A seguito dell'attività di monitoraggio è stato scelto di applicare allo studio in esame un modello di stima dei compensi basato esclusivamente sul numero di prestazioni effettuate.

Lo Studio di Settore di seconda evoluzione per il quale è stato sviluppato il

[49] Gli studi approvati con carattere "monitorato" si differenziano da quelli sperimentali per il fatto che, nei decreti di approvazione, è specificato il termine entro il quale essi dovranno essere approvati in via definitiva, sentito il parere della Commissione degli esperti.

nuovo modello di stima è l'UK04U – Attività degli studi legali.

Le funzioni di compenso dello Studio di Settore relative alle attività legali sono state riviste in quanto risentono del problema legato alla durata pluriennale degli incarichi professionali.

La congruità dei compensi dichiarati è stata calcolata, per ognuno dei gruppi omogenei individuati, esclusivamente in base al numero e alla tipologia degli incarichi svolti, ponderati sulla base del compenso medio dichiarato per incarico, con l'individuazione di valori minimi a livello provinciale.

Gli incarichi che devono essere indicati sono quelli svolti nel periodo di imposta o in anni precedenti, anche se non ultimati nel corso dell'anno, per i quali sono stati percepiti compensi, anche parziali, nell'anno.

Gli elementi contabili non sono, quindi, più utilizzati per l'analisi della congruità del contribuente, mentre lo sono per l'analisi della coerenza, tramite un nuovo indicatore che rapporta i costi ai compensi dichiarati. Non risulterà così più rilevante, ai fini della congruità del contribuente, il disallineamento temporale tra costi sostenuti e compensi percepiti nell'anno.

Il contribuente potrà invece risultare *"non congruo"* nel caso in cui dichiari di aver svolto incarichi per i quali ha percepito compensi di valore medio inferiore ai valori minimi definiti dallo studio (per ogni tipologia di attività sono stati individuati valori minimi a livello provinciale).

Il Decreto del 20 marzo 2007 ha sancito, per il periodo d'imposta 2006, l'approvazione dello studio UK04U - Attività degli studi legali in *"applicazione monitorata"*. Il Decreto del 6 marzo 2008 "Approvazione degli studi di settore relativi ad attività professionali" ha stabilito invece, all'art. 6, l'applicazione definitiva dello studio di settore UK04U - Attività degli studi legali.

Nel maggio 2009 è stata approvata la revisione dello studio, divenuto VK04U.

INDICE

INIZIO ATTIVITÀ 7
Variazione dati e cessazione attività 9

IL REGIME FISCALE AGEVOLATO PER LE NUOVE INIZIATIVE DI LAVORO AUTONOMO 10
Passaggio al regime dei minimi 16

IL REGIME FISCALE AGEVOLATO PER I CONTRIBUENTI MINIMI 17
Agevolazioni iva 18
Agevolazioni in materia di imposte sul reddito 19
Acconti 21
Agevolazioni contabili 22
Opzione per il regime ordinario 23
Cessazione 23
Accertamento e sanzioni 24
Regimi agevolati abrogati 24

NOZIONI FISCALI MINIME PER L'AVVOCATO CHE APRE UNO STUDIO 25
Cos'è una fattura o 'parcella'? 25
Quando va emessa la fattura ('parcella')? 27
Come indicare nella parcella le 'spese vive'? 31

LE RITENUTE ALLA FONTE 36
Premessa 36
La ritenuta a titolo di acconto e a titolo di imposta (cenni) 39
La natura dei compensi professionali da assoggettare alla ritenuta 39
Gli adempimenti formali e sostanziali gravanti sul sostituto d'imposta 44

I COSTI DEDUCIBILI AI FINI DELL'IVA E DELLE IMPOSTE DIRETTE 47
I principi generali per la deducibilità dei costi sostenuti dal professionista 47
Le varie tipologie di costi deducibili 48

L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE 59
La legge delega 23 dicembre 1996, n. 662 e il successivo decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 59
Il presupposto dell'irap 60
I soggetti passivi 62
La base imponibile 65
La ripartizione della base imponibile nel caso di attività transregionale e transnazionale 66
Le aliquote e le agevolazioni d'imposta 68
Breve conclusione 69

GLI STUDI DI SETTORE 70
Origine e sviluppo degli studi di settore 70
Cosa sono gli studi di settore? 71
Revisione congiunturale degli studi di settore 72
Elaborazione degli studi di settore su base regionale e comunale 74
Cause di operatività e di esclusione dagli studi di settore 75
L'adeguamento spontaneo in dichiarazione 76
Indicatori di normalità economica e coerenza 79
Gli studi di settore come strumento di accertamento 80
L'inibizione degli accertamenti presuntivi, le innovazioni garantiste e di personalizzazione 82
Brevi cenni sullo studio di settore uk04u attività degli studi legali 83

Finito di stampare nell'aprile 2010 da
Gesp Srl - Città di Castello (PG)
per San Giorgio Editrice S.p.A. – Genova