

I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

DEFINIZIONE CIVILISTICA

Il lavoro autonomo civilisticamente ricade nella categoria dei contratti d'opera.

L'art. 2222 C.c. definisce il contratto d'opera come contratto mediante il quale “... *una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente*”.

Il contratto d'opera si caratterizza per due elementi:

- **L'autonomia intesa come indipendenza gerarchica** verso il committente e discrezionalità tecnica nell'esecuzione dell'opera
- **principio della personalità della prestazione** (*intuitu personae*).

LE QUALIFICAZIONI TRIBUTARIE (DPR 917/86)

- **Lavoro autonomo abituale** = professionisti con partita Iva (quadro RE)
- **Collaborazione coordinata e continuativa** = reddito assimilato a quelli di lavoro dipendente (quadro RC)
- **Lavoro autonomo non esercitato abitualmente** = reddito diverso ex art. 67 D.P.R. 917/86 (quadro RL)
- **Somme corrisposte per studio od addestramento professionale** = reddito assimilato a quelli di lavoro dipendente (quadro RC)
- **Altre casistiche**: diritti d'autore, obblighi di fare non fare permettere (quadro RL)

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO ABITUALE: DEFINIZIONE

L'art. 53, comma 1, D.P.R. 917/1986 recita:

Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni.

Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI (ossia diverse da quelle che generano reddito d'impresa), compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 5

«[...] compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 5»

Nella definizione di lavoro autonomo sono ricomprese le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni (dette associazioni, fiscalmente vengono equiparate alle società semplici).

DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Ai sensi dell'art. 54 TUIR, il reddito derivante dall'esercizio di professioni è costituito dalla differenza tra:

- i **compensi** in denaro o in natura **PERCEPITI nel periodo d'imposta**, anche sotto forma di partecipazione agli utili;
- le **spese SOSTENUTE nel periodo stesso** nell'ambito dell'esercizio della professione.

ECCEZIONE AL PRINCIPIO DI DEDUCIBILITÀ PER CASSA

Per ben specifiche tipologie di costi, la deducibilità opera secondo il principio di competenza.

Esempi: ammortamenti dei beni strumentali, canoni di leasing relativi a beni strumentali, spese di manutenzione relative beni strumentali e oneri relativi al personale dipendente (TFR).

PRINCIPIO DI CASSA

Salvo deroghe espressamente previste (quali ad es. ammortamenti e canoni di leasing di beni strumentali etc.), il reddito di lavoro autonomo è determinato sulla base del **principio di cassa**.

Nell'applicazione del principio di cassa, si pone rilievo al momento in cui la somma entra nella **disponibilità materiale e giuridica del percettore**.

Disponibilità materiale e giuridica del percettore

Il momento di percezione coincide con quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare in quella del percettore.

PAGAMENTI ED INCASSI CON STRUMENTI DIVERSI DAL CONTANTE (ES. ASSEGNI E BONIFICI)

Non risulta sempre agevole individuare esattamente quando i compensi si intendano percepiti e le spese sostenute, ossia quando detti elementi diventino fiscalmente rilevanti, per le operazioni regolate con strumenti diversi dal contante (es. assegni, bonifici), nella prossimità della fine dell'anno.

PAGAMENTO TRAMITE ASSEGNO

I compensi riscossi mediante assegno bancario o circolare si **considerano percepiti nel momento in cui l'assegno entra nella disponibilità del professionista**, ovvero nel momento in cui avviene la **materiale consegna del titolo medesimo dal cliente al professionista**. In caso di pagamento mediante assegni bancari o circolari, **non rileva quindi, ai fini della imputazione** temporale la data del versamento sul conto corrente del professionista.

ESEMPIO

- in data 30.12.2013 il cliente paga una parcella del professionista per prestazioni del 2013;
- il pagamento viene effettuato mediante assegno bancario, che il professionista provvede ad incassare nei primi giorni del gennaio 2014;
- il compenso del professionista si considera percepito nel periodo d'imposta 2013, ovvero nel periodo in cui avviene la **materiale consegna dell'assegno bancario dal cliente al professionista.**

PAGAMENTO TRAMITE BONIFICO

Se il pagamento viene effettuato tramite bonifico bancario, rileva la data dell'accredito della somma sul conto corrente; è da tale momento infatti che il professionista acquista la facoltà di utilizzare liberamente il proprio denaro.

Nessun rilievo assumono invece:

la c.d. data valuta, ovvero quella da cui decorrono eventuali interessi, il momento in cui il dante causa emette l'ordine del bonifico, il momento in cui la banca informa il professionista dell'avvenuto accredito.

ESEMPIO

in data 30.12.2013 il cliente del professionista effettua un ordine di bonifico a saldo di una consulenza; l'accredito della somma sul conto corrente del professionista avviene il 3.1.2014;

la data valuta dell'operazione per il professionista risulta essere il 31.12.2013. Il compenso concorre alla formazione del reddito del professionista nel 2014 (e non nel 2013).

Specularmente, per le spese professionali pagate tramite bonifico, rileva il giorno in cui viene effettuato il bonifico.

RITENUTE SU REDDITI DI LAVORO AUTONOMO (ART. 25 DPR 600/1973)

L'art. 25 c.1 DPR 600/1973 prevede che sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo corrisposti a soggetti residenti, i sostituti d'imposta operino, all'atto del pagamento, una ritenuta a titolo d'acconto pari al 20% (sono escluse dall'obbligo le persone fisiche non esercenti attività d'impresa).

La ritenuta a titolo d'acconto rappresenta un anticipo sulla tassazione totale ai fini IRPEF del professionista e si scomputa dall'imposta lorda calcolata in sede di dichiarazione dei redditi.

IMPORTI SU CUI APPLICARE LA RITENUTA

La ritenuta a titolo d'acconto si applica nella misura del 20% sul compenso lordo del professionista.

La base imponibile sui cui applicare la ritenuta ricomprende oltre i compensi professionali anche i rimborsi a piè di lista per spese di viaggio, vitto ed alloggio e, in linea generale, tutte le altre spese documentate sostenute dal professionista e rimborsate dal committente. Sono escluse le spese sostenute in nome e per conto del cliente. Es: marche da bollo, diritti di segreteria eccetera

ESEMPIO DI PARCELLA

Onorario	€ 1.000,00
Rimborso spese viaggio	€ 100,00
Contributo integrativo (4% su 1.100,00)	€ 44,00
IMPONIBILE IVA	€ 1.144,00
IVA 22%	€ 251,68
TOTALE	€ 1.395,68
- R.A. 20% (su 1.100,00)	€ 220,00
Netto a pagarsi	€ 1.175,68

TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO DELLA RITENUTA

Il sostituto d'imposta deve provvedere a versare la ritenuta operata entro il 16 del mese successivo a quello in cui è stato effettuato il pagamento del compenso del professionista.

Il versamento delle ritenute viene effettuato mediante modello F24.

CERTIFICAZIONE RITENUTE

I sostituti d'imposta devono, inoltre, provvedere (entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme sono state corrisposte) ad emettere nei confronti del lavoratore autonomo apposita certificazione attestante le ritenute operate.

SCRITTURE CONTABILI OBBLIGATORIE DEI PROFESSIONISTI

I professionisti che non si avvalgono dei regimi agevolati (nuovi minimi, ex minimi, nuove iniziative) devono tenere le opportune scritture contabili, che si differenziano a seconda del regime contabile adottato.

REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Il regime contabile naturale dei professionisti è il regime di contabilità semplificata indipendentemente dall'ammontare dei compensi conseguiti nell'anno precedente.

Questo regime prevede come registri obbligatori:

- Registri Iva delle parcelle emesse e delle fatture di acquisto
- Registro degli incassi e pagamenti (se gli incassi e i pagamenti non vengono riportati sui libri Iva)
- Registro beni ammortizzabili (se gli ammortamenti non vengono riportati sui libri Iva)
- Libro unico del lavoro (se si hanno dei dipendenti)

REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA

I professionisti in contabilità semplificata possono optare per il regime di contabilità ordinaria.

L'opzione può essere effettuata o in sede di dichiarazione di inizio attività oppure mediante il comportamento concludente del professionista poi formalizzato nella prima Dichiarazione Iva presentata.

I professionisti che hanno optato per il regime di contabilità ordinaria sono obbligati alla tenuta dei seguenti registri:

- Registri Iva delle parcelle emesse e delle fatture di acquisto
- Registro cronologico delle movimentazione finanziarie
- Registro beni ammortizzabili (se gli ammortamenti non vengono riportati sui libri iva)
- Libro unico del lavoro (se si hanno dei dipendenti)

COME SI DETERMINA IL REDDITO DI UN PROFESSIONISTA?

Come visto in precedenza, ai sensi dell'art. 54 TUIR, il reddito derivante dall'esercizio di professioni è costituito dalla differenza tra:

- **i compensi in denaro o in natura PERCEPITI** nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili;
- e
- **le spese SOSTENUTE nel periodo stesso** nell'ambito dell'esercizio della professione.

OLTRE AD I PROVENTI TIPICI DELL'ATTIVITA', RIENTRANO TRA I COMPENSI: 1) RIVALSA INPS

Nel caso di lavoratori autonomi, non iscritti ad Albi professionali, tenuti ad iscriversi alla gestione separata INPS, la rivalsa del contributo nella misura del 4% addebitata ai committenti, costituiscono compenso, ai sensi del richiamato art. 54 TUIR). La rivalsa in questo caso costituisce parte integrante del compenso e come tale viene assoggettata a ritenuta ai sensi dell'art. 25 DPR 600/1973 e concorre inoltre a formare la base imponibile IVA.

2) I RIMBORSI SPESE

Rientrano nella definizione di compenso anche le somme sostenute per conto del cliente, ma non in suo nome e riaddebitate allo stesso. Dette spese rientrano anche nella base imponibile ai fini dell'iva.

Non costituiscono compensi e non rientrano nella base imponibile dell'iva i rimborsi relativi a spese anticipate dal professionista in nome e per conto del proprio cliente e analiticamente addebitate a quest'ultimo.

ESEMPIO DI PARCELLA CON RIMBORSO SPESE IN NOME E PER CONTO

Pretazione professionale ...	1.100,00
Contributo integrativo (4% su 1.100,00)	<u>44,00</u>
IMPONIBILE IVA (1.100,00 + 44,00)	1.144,00
IVA 22%	251,68
Rimborso spese diritti di cancelleria e bolli Escluso Iva art. 15 DPR 633/1972	<u>65,00</u>
TOTALE	1.460,68
- R.A. 20% (di 1.100,00)	<u>220,00</u>
Netto a pagarsi	1.240,68

3) PLUSVALENZE / MINUSVALENZE DERIVANTI DA CESSIONI DI BENI STRUMENTALI

A partire dall'entrata in vigore del D.L. 223/2006, concorrono a formare il reddito imponibile del professionista le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni strumentali.

LE SPESE

CRITERI GENERALI DI IMPUTAZIONE

Le spese sostenute nell'esercizio della professione sono deducibili purché siano:

1. effettivamente **sostenute** nel periodo d'imposta;
2. **inerenti** all'esercizio della professione;
3. debitamente **documentate**.

SPESE INTEGRALMENTE DEDUCIBILI

Alcuni esempi:

- gli interessi passivi per finanziamenti relativi in modo specifico all'attività professionale e quelli per dilazioni nel pagamento dei beni strumentali (cespiti) all'esercizio dell'attività professionale;
- i premi di assicurazione per rischi specificamente inerenti l'attività (ad es. le assicurazioni contro gli infortuni, sia del professionista che del personale dipendente o dei collaboratori, per danni a terzi per fatto professionale);

- gli oneri per energia elettrica, riscaldamento e per le altre utenze relative all'immobile utilizzato esclusivamente per l'attività professionale;
Nel caso in cui l'immobile sia utilizzato promiscuamente per l'esercizio della professione, le spese sono ammesse in deduzione nella misura del 50%.
- i compensi pagati a terzi per servizi resi in relazione all'esercizio dell'attività professionale nonché a collaboratori coordinati e continuativi o ad altri prestatori di lavoro autonomo.

SPESE A DEDUCIBILITA' LIMITATA

Ad esempio, sono spese a deducibilità parziale: le spese relative beni ad uso promiscuo (ossia utilizzati in parte per uso professionale, in parte per uso personale), le spese per telefonia e trasmissione dati, le spese per gli automezzi, le spese relative a convegni e corsi , le spese alberghiere, le spese di rappresentanza ed altre espressamente individuate.

SPESE TELEFONICHE

Le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio, le spese di impiego e di manutenzione relative apparecchiature terminali per i servizi di comunicazione elettronica sono deducibili nei limiti dell'**80%** del costo sostenuto. La detrazione dell'Iva relativa alle spese inerenti i telefoni cellulari è forfetariamente fissata nel limite del **50%**. Mentre l'Iva relativa alle spese inerenti la telefonia fissa è totalmente detraibile.

SPESE RELATIVE A PRESTAZIONI ALBERGHIERE E DI SOMMINISTRAZIONE DI ALIMENTI E BEVANDE

Il TUIR prevede che le spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande siano deducibili nella misura del **75%** del loro ammontare ed in ogni caso per un importo complessivamente non superiore al **2%** dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. L'Iva relativa la spese per alberghi e ristoranti è totalmente detraibile se sussiste il requisito dell'inerenza.

ESEMPIO

Compensi percepiti nell'anno 20.000,00

Spese per alberghi e ristoranti 1.500,00

Limite deducibile

$(1.500,00 * 75\%) = 1.125,00$

Limite del 2% dei compensi percepiti

$(20.000,00 * 2\%) = 400,00$

In Unico, pertanto, il professionista su 1.500 euro di costi sostenuti per vitto ed alloggio può dedurre solo 400 Euro.

SPESE DI RAPPRESENTANZA

Il TUIR (art. 54) prevede che le spese di rappresentanza sostenute dal professionista siano deducibili nei limiti dell'**1%** dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

IVA SU SPESE DI RAPPRESENTANZA

In merito alle spese di rappresentanza l'art. 19 *bis*1, lett. h) DPR 633/1972 prevede espressamente che l'Iva relativa alle spese di rappresentanza non è ammessa in detrazione ad eccezione delle spese sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad € 25,82.

ESEMPIO

Compensi percepiti nell'anno 20.000,00

Spese rappresentanza 1.000,00

Quota massima deducibile in sede di Unico

Limite del 1% dei compensi percepiti

$(20.000,00 * 1\%) = 200,00$

SPESE SOSTENUTE PER LA PARTECIPAZIONE A CONVEGNI

Le spese sostenute per la partecipazione a convegni, congressi o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno, sono deducibili nel limiti del **50%** del loro ammontare.

Le spese di viaggio e soggiorno sostenute per la partecipazione a convegni e congressi vanno previamente assunte nella misura del **75%** e sono ammesse in deduzione nella misura del **50%**.

Per le spese di vitto ed alloggio sostenute per la partecipazione a convegni non opera il limite di deducibilità del 2% dei compensi (operante invece per le spese di vitto e alloggio ordinarie).

ESEMPIO

Oneri per iscrizione convegni 2.000,00

Quota massima deducibile in Unico

$(2.000,00 * 50\%) = 1.000,00$

Spese di vitto relative convegno 500,00

Limite massimo deducibile in Unico

$(500,00 * 75\% * 50\%) = 187,50$

SPESE RELATIVE AD AUTOVETTURE

L'art. 164 TUIR disciplina le spese relative ai mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di professioni ed imprese.

Questo prevede che le spese di acquisto (anche in leasing) *siano deducibili* nel limite del **20%** (era 40% fino al 31/12/2012) dell'importo massimo di euro 18.075,99. Sono deducibili nella misura massima del **20%** anche le spese di impiego dei mezzi di trasporto (*carburante, spese di manutenzione, assicurazione, tassa di proprietà, pedaggi autostradali, etc..*)

ESEMPIO 1) - AMMORTAMENTO

Acquisto nel 2013 di un'autovettura del costo di 40.000,00 €, ai fini del calcolo dell'ammortamento fiscale (con coefficiente pari al 25%), verranno considerati solo 18.075,99 €

$$18.075,99 * 25\% = 4.519,99 * 20\% = \mathbf{904,00 \text{ €}}$$

ESEMPIO 2) - AMMORTAMENTO

Acquisto nel 2013 di un'autovettura del costo di 12.000,00 € (inferiore al limite fiscale di 18.075,99)

$$12.000,00 * 25\% = 3.000,00 \text{ €}$$

Amm.to fiscalmente ammesso

$$3.000,00 * 20\% = 600,00 \text{ €}$$

LIMITE NUMERICO ALL'USO DEGLI AUTOMEZZI

Limitatamente ai professionisti è previsto un limite numerico alla rilevanza fiscale dei veicoli:

- nel caso di esercizio della professione in forma individuale, le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili nel limite di un solo veicolo;
- nel caso di esercizio della professione in forma associata, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni associato.

IVA SU AUTOVETTURE

L'Iva relativa l'acquisto e le spese per autovetture, autoveicoli, motocicli e ciclomotori è detraibile nella misura del 40%.

AMMORTAMENTI : DIFFERENZE RISPETTO AL REDDITO DI IMPRESA

A differenza di quanto previsto per la determinazione del reddito d'impresa, nella disciplina del lavoro autonomo;

- la deduzione delle quote di ammortamento opera anche se il bene non è entrato in funzione;
- non trova applicazione la disposizione di ridurre alla metà il coefficiente di ammortamento per il primo anno di utilizzazione del bene.