

Guida alla professione di ingegnere

Profili civilistici, fiscali e previdenziali

Volume I

Centro Studi Consiglio Nazionale Ingegneri

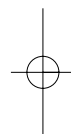
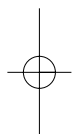


CONSIGLIO NAZIONALE DEGLI INGEGNERI

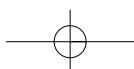
PRESSO IL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA - 00186 ROMA - VIA ARENULA, 71

dott. ing. Sergio Polese	<i>Presidente</i>
prof. ing. Ferdinando Luminoso	<i>Vice Presidente Vicario</i>
dott. ing. Romeo La Pietra	<i>Vice Presidente Aggiunto</i>
dott. ing. Renato Buscaglia	<i>Segretario</i>
dott. ing. Alessandro Biddau	<i>Tesoriere</i>
dott. ing. Leonardo Acquaviva	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Alberto Dusman	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Ugo Gaia	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Alcide Gava	<i>Consigliere</i>
prof. ing. Giancarlo Giambelli	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Domenico Ricciardi	<i>Consigliere</i>

Presidenza e Segreteria: 00187 Roma - Via IV Novembre, 114
Tel. 06.6976701, fax 06.69767048
www.tuttoingegnere.it



Il presente testo è stato redatto ed elaborato da gemmaandpartners.com
con la collaborazione del dott. Damiano Fiorentino.





Centro Studi Consiglio Nazionale Ingegneri

CONSIGLIO DIRETTIVO

dott. ing. Giovanni Angotti	<i>Presidente</i>
dott. ing. Alberto Speroni	<i>Vice Presidente</i>
dott. ing. Leonardo Acquaviva	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Renato Cannarozzo	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Ugo Gaia	<i>Consigliere</i>
dott. Massimiliano Pittau	<i>Direttore</i>

COLLEGIO DEI REVISORI

dott. Domenico Contini	<i>Presidente</i>
dott. Stefania Libori	<i>Revisore</i>
dott. Francesco Ricotta	<i>Revisore</i>

Sede: Via Dora, 2 - 00198 Roma - Tel. 06.85354739, Fax 06.84241800
www.centrostudicni.it

Sommario

Premessa	Pag.	9
1. Aspetti civilistici e fiscali dell'attività libero professionale	"	10
1.1. Le regole del Codice Civile	"	10
1.2. Il fisco	"	10
1.2.1 Le imposte sui redditi	"	11
1.2.2 Le prestazioni di lavoro autonomo rilevanti ai fini dell'IVA	"	11
1.3. Svolgimento dell'attività professionale in forma associata e societaria	"	13
2. I compensi del professionista e le imposte sul reddito	"	15
2.1. La determinazione analitica del reddito professionale ed il criterio di cassa	"	15
2.1.1 Le deroghe al principio di cassa	"	18
2.2. La disciplina speciale per gli automezzi	"	21
2.2.1 La detraibilità IVA	"	22
2.3. La disciplina speciale dei software e degli altri beni immateriali	"	23
2.4. Le spese per il personale dipendente	"	23
2.4.1 Rimborsi spese ed indennità	"	24
2.5. Le spese per i collaboratori	"	25
2.6. Il rimborso chilometrico per i veicoli del collaboratore e/o del dipendente	"	26
2.7. I compensi pagati ai familiari	"	27
3. L'IRAP	"	28
3.1. La determinazione della base imponibile	"	28
3.2. La legittimità dell'IRAP : una questione aperta	"	29

4. Il pagamento delle imposte dirette	“	31
4.1. Ingegnere “strutturato”	“	31
4.2. Ingegnere “non strutturato”	“	36
5. L’IVA	“	40
5.1. Inizio, variazione e cessazione dell’attività	“	40
5.2. Fatture emesse	“	41
5.3. Fatture di acquisto	“	44
5.4. Le liquidazioni periodiche	“	44
5.5. La comunicazione periodica dei dati	“	45
5.6. La dichiarazione annuale	“	46
5.6.1. Pro Rata	“	46
6. La scelta del regime contabile	“	47
6.1. Determinazione del reddito, regimi contabili e registri obbligatori	“	47
6.1.1 Il regime di contabilità semplificata e ordinaria	“	48
6.1.2 Il regime agevolato delle “nuove iniziative produttive”	“	50
6.2. Riepilogo dei termini di registrazione delle scritture contabili e dei regimi fiscali agevolati	“	52
7. Gli studi di settore	“	54
7.1. Origini, finalità e applicazione	“	54
7.2. La sperimentazione e le risultanze sugli ingegneri	“	56
8. Le ritenute	“	57
8.1. Le ritenute di acconto applicate all’ingegnere	“	57
8.2. Le ritenute di acconto applicate dall’ingegnere	“	57
8.3. Le certificazioni	“	58
9. Le dichiarazioni fiscali	“	59
10. I contributi previdenziali	“	61
10.1. Il contributo soggettivo	“	61
10.2. Il contributo integrativo	“	62
10.3. Il contributo di maternità	“	62
10.4. La comunicazione del reddito professionale IRPEF e del volume d’affari IVA	“	62
10.5. Le modalità di pagamento dei contributi	“	64

Premessa

Fornire ai giovani ingegneri che si avvicinano alla professione una guida che ne descriva i principali aspetti e ne esamini le più importanti problematiche: questo è l'obiettivo che il Centro studi del Consiglio nazionale degli ingegneri, su indicazione del medesimo Consiglio, si è posto nella predisposizione della "Guida alla professione di ingegnere" di cui si presenta il volume I.

Il piano dell'opera prevede la trattazione, tra l'altro, degli argomenti attinenti l'inserimento nel mercato del lavoro, l'iscrizione all'albo, le competenze e gli ambiti di attività, le modalità di esercizio della professione, la deontologia e l'etica, il quadro normativo in materia di lavori pubblici, edilizia e pianificazione territoriale.

In particolare, nel piano dell'opera si è deciso di dedicare una sezione agli aspetti civilistici, fiscali e previdenziali della professione.

Soprattutto nei primi anni di attività professionale tali aspetti, per essere compresi e "governati", richiedono all'ingegnere un impegno di studio e approfondimento non indifferente, reso ancora più pesante dalla quantità e complessità delle norme e disposizioni richiamate. Anche per i professionisti più esperti e per quelli coadiuvati nell'espletamento degli adempimenti fiscali e previdenziali, tali aspetti dell'attività professionale necessitano di un costante aggiornamento per la loro piena conoscenza ed efficace applicazione.

Questa sezione intende quindi fornire agli ingegneri che si avvicinano all'attività professionale, e a quelli che la svolgono da diversi anni, le informazioni di base utili al corretto comportamento da adottare ai fini fiscali e previdenziali.

Per le finalità stesse per cui è redatta, le informazioni contenute nella sezione non possono ritenersi esaustive ad analizzare singole concrete fattispecie fiscali; tuttavia esse possono correttamente orientare il professionista nella determinazione degli imponibili e al rispetto degli adempimenti fiscali periodici imposti dalla normativa tributaria.

In un contesto normativo in fieri come quello del nostro ordinamento civilistico e tributario, inoltre, il lettore non dimentichi di ravvisare i possibili limiti "evolutivi" delle esposizioni che seguono.

Giovanni Angotti

1. Aspetti civilistici e fiscali dell'attività libero professionale

1.1. Le regole del Codice Civile

Nel diritto ordinario l'esercizio della **professione di ingegnere** rientra nell'ambito del lavoro autonomo cui viene data separata rilevanza rispetto al lavoro subordinato ed all'attività d'impresa.

Il lavoro autonomo è regolato dalle disposizioni generali del Titolo III del Codice Civile ed in particolare dall'articolo 2222 e seguenti che individuano la categoria del "**contratto d'opera**", con 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.

Nella categoria del contratto d'opera è rinvenibile la sotto-categoria del **contratto d'opera intellettuale**, che si connota specificatamente per lo spiccato carattere personale della prestazione, in relazione al possesso di determinati requisiti quali l'iscrizione in appositi albi ed elenchi. L'esercizio delle professioni intellettuali, quale quella di ingegnere, e **la prestazione d'opera intellettuale** è dunque regolata in via generale dagli articoli 2229 e seguenti del Codice Civile. Più in particolare, per l'esercizio della professione di ingegnere, deve farsi riferimento anche alla Legge 24 giugno 1923, n. 1395 ed al R.D. 23 ottobre 1925, n.2537, norme istitutive dell'ordine degli ingegneri.

Nella maggior parte dei casi l'obbligazione **dell'ingegnere** prestatore d'opera è obbligazione di mezzi, in quanto il professionista si impegna a svolgere l'attività richiesta secondo la diligenza ordinaria, ovvero nella particolare misura prevista dall'art. 2236 del Codice Civile, per gli esercenti le professioni intellettuali, senza assumere, di regola un impegno diretto ai fini della realizzazione del risultato perseguito dal committente.

Ciò non impedisce però, che in ipotesi specifiche, l'ingegnere possa accordarsi affinché l'obbligo del prestatore d'opera intellettuale riguardi un determinato risultato. In tale ultimo caso il professionista deve essere disposto a sopportare il rischio inerente al risultato.

1.2. Il fisco

Benché esistano molteplici punti di contatto tra norme civilistiche e norme fiscali, non c'è un'esatta corrispondenza tra gli ambiti di applicazione delle disposizioni del Codice Civile e le norme tributarie contenute nel D.P.R. n.

633/1972 relativo all'IVA e nel DPR n. 917/1986 relativo alle imposte sui redditi. Sono del resto differenti le finalità dei due impianti normativi.

1.2.1 Le imposte sui redditi

La disciplina fiscale dei redditi di lavoro autonomo è delineata dagli articoli 53 e 54 del D.P.R. n. 917/1986 TUIR.

In base al primo comma dell'art. 53 "sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni ", quei redditi, cioè, che sono prodotti attraverso l'esercizio, per professione abituale, anche se non esclusiva, di attività artistiche, intellettuali e di servizi, diverse da quelle d'impresa.

Ai fini delle imposte dirette, l'attività di un ingegnere, perché produca "reddito di lavoro autonomo", deve essere svolta nell'assenza di qualsiasi vincolo di subordinazione nei confronti del committente, utilizzando una propria organizzazione di mezzi/lavoro e decidendo autonomamente i tempi e le modalità per il compimento dell'opera da svolgere (ossia, il risultato da raggiungere).

Il lavoro autonomo "professionale" per il fisco assume infatti le caratteristiche di:

- autonomia, che lo differenzia dal lavoro dipendente (e, in misura minore, dalla collaborazione coordinata e continuativa);
- natura personale ed essenzialmente intellettuale dell'attività. La prestazione, infatti, non è mai riconducibile, quale che sia l'entità e la rilevanza dei mezzi impegnati, in maniera impersonale ad una attività organizzata per la produzione di servizi. Ciò permette di distinguere il lavoro autonomo dall'attività di impresa (articolo 55 e segg., D.P.R. n. 917/1986);
- abitualità e professionalità, che lo differenzia dalle attività di lavoro autonomo "occasionali" che producono in cosiddetti "redditi diversi" (art. 67, lett. l, D.P.R. n. 917/1986).

1.2.2 Le prestazioni di lavoro autonomo rilevanti ai fini dell'IVA

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato, nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

Per esercizio di arti o professioni deve intendersi l'esercizio, per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo.

Nell'IVA (come pure nelle imposte dirette), il significato del termine "professionista" è quindi più ampio dell'accezione ordinaria: **il concetto di professione/professionista non necessariamente deriva dall'iscrizione ad un albo, elenco, ordine o simili**¹.

Ai fini IVA la **professionalità/abitudine** nello svolgimento di un'attività di lavoro autonomo sussiste di fatto quando il contribuente con **regolarità, sistematicità e ripetitività** compie una **pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al raggiungimento di uno scopo**, con esclusione quindi delle ipotesi di atti economici posti in essere occasionalmente (cfr. Risoluzione Ministeriale 24 novembre 1988, n. 550326). Pertanto non si realizza il presupposto soggettivo quando siano svolti atti caratterizzati dai requisiti dell'eventualità (o casualità), della secondarietà e dell'episodicità, a prescindere o meno dall'iscrizione ad albi professionali.

La semplice iscrizione all'albo professionale degli ingegneri non è sufficiente a configurare la professione abituale di attività di lavoro autonomo, in quanto devono concorrere quei fattori che rivelano l'abitudine delle prestazioni "autonome", rilevanti ai fini dell'IVA.

Si pensi, ad esempio, a soggetti iscritti che esercitano le qualificate attività progettuali degli ingegneri nelle vesti di imprenditori ovvero a iscritti che producono redditi come autori o inventori (restano esclusi dal reddito di autore, i redditi conseguiti per opere di ingegneria ed architettura -ndr) ovvero come dipendenti di imprese commerciali.

La forza di attrazione dell'IVA impone tuttavia una attenta analisi, caso per caso, per qualificare se il compenso conseguito per determinate prestazioni sia realizzato da soggetto (autonomo) obbligato all'IVA, tenendo conto che:

- D) l'iscrizione all'albo professionale può costituire, comunque, un idoneo presupposto per considerare il soggetto che la effettua come esercente attività con carattere abituale/professionale (v. Risoluzione Ministeriale Fin. 14 luglio 1987, n. 460687);
- II) la frequenza delle prestazioni non è una discriminante per essere riconosciuti o meno dal fisco come soggetti obbligati alla rivalsa di IVA, giacché abitudine non significa necessariamente continuità.

I compensi derivanti da attività che rispettano, oltre al requisito soggettivo, anche quello oggettivo (cessioni di beni e le prestazioni di servizi) e territoriale, rientrano

¹ Anche le obbligazioni contratte nell'esercizio di professioni, anche se non disciplinate dall'iscrizione in appositi albi ed elenchi (Cass., Sez. III Pen., 19 maggio 1986, n. 3939) sono da considerarsi assoggettate a questo tributo.

nell'ambito applicativo dell'IVA, con i conseguenti obblighi di fatturazione, registrazione e liquidazione dell'imposta previsti dal D.P.R. n. 633/1972, istitutivo dell'IVA.

La base imponibile IVA, ai sensi dell'art. 13 del citato D.P.R. n. 633/1972, è formata dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione. Vi concorre, fra l'altro, il **contributo previdenziale "integrativo"** addebitato al committente. Detto contributo non concorre invece a formare il reddito professionale, di conseguenza, su di esso non va operata alcuna ritenuta alla fonte.

1.3. Svolgimento dell'attività professionale in forma associata e societaria

Dapprima la riconosciuta legittimità, da parte della giurisprudenza, delle "società di engineering" (dette anche società di ingegneria), quindi l'abolizione del divieto di costituzione delle società fra i professionisti ad opera della Legge n. 266 del 7 agosto 1997, e infine l'entrata in vigore della Legge n. 415/98 (c.d. "Merloni - ter) che ha modificato l'art. 17 della Legge n. 109/94, rappresentano i passaggi fondamentali che hanno scandito l'affermazione del principio che la struttura societaria rappresenta una forma di organizzazione validamente utilizzabile dai professionisti per l'esercizio dell'attività di progettazione.

Per le società (di capitali) di ingegneria, rispetto al fisco, si deve fare riferimento allora alla determinazione di imponibili fiscali previsti per le società commerciali. Le esigenze di sintesi non consentono in questa sede di trattare gli aspetti determinanti delle scelte di natura fiscale più convenienti che un libero professionista deve operare in contesti di progettazioni qualificati e complessi².

Per quanto riguarda l'attività svolta in forma associata prevista dall'articolo 1 della legge 23 novembre 1939, n. 1815, che stabilisce che possono costituire un'associazione professionale solo le persone munite dei necessari titoli di abilitazione, ovvero autorizzate all'esercizio di specifiche attività in forza di particolari disposizioni di legge, ai fini fiscali va osservato come essa rientri nella previsione normativa dell'art. 5, comma 3, lettera c), del D.P.R. n. 917/1986, che equipara le associazioni tra professionisti alle società semplici ed il cui reddito è determinato sulla base delle norme che disciplinano il reddito di lavoro autonomo (art. 53 D.P.R. 917/1986) in relazione all'attività complessiva svolta dall'associazione.

² Sui carichi impositivi attribuiti alle differenti tipologie organizzative dell'attività professionale si veda la pubblicazione n. 47/2003 del Centro Studi CNI Imposte e struttura organizzativa dell'attività professionale in Europa.

Il reddito viene attribuito agli associati, indipendentemente dall'effettiva percezione, in proporzione alle quote di partecipazione; tali quote devono risultare dall'atto costitutivo oppure possono essere determinate con atto pubblico o scrittura privata autenticata, redatti entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi; tali atti possono quindi essere redatti anche dopo la fine del periodo di imposta ma prima del termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi. Qualora non venga specificato diversamente, le quote di partecipazione si presumono uguali.

2. I compensi del professionista e le imposte sul reddito

Qualsiasi **compenso in denaro o in natura**³, percepito nell'anno da un ingegnere professionista, anche sotto forma di partecipazione agli utili derivanti dall'attività professionale, al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali (stabiliti dalla legge a carico del soggetto che corrisponde il compenso al professionista), costituisce il **compenso lordo del periodo di imposta** del professionista.

2.1. La determinazione analitica del reddito professionale ed il criterio di cassa

La determinazione analitica del reddito derivante dall'esercizio della professione in senso stretto è data dalla differenza tra l'ammontare dei compensi, in denaro e/o in natura, percepiti nel periodo d'imposta dal professionista e le spese sostenute nello stesso periodo per l'esercizio della professione (art. 54 del D.P.R. n. 917/1986).

Determinazione del reddito

La base imponibile del reddito professionale si determina seguendo il cosiddetto principio di cassa in base al quale i compensi vanno presi in considerazione solo al momento dell'avvenuto incasso ed i costi solo al momento dell'avvenuto pagamento⁴.

Per il professionista non esistono, quindi, voci di costo o di ricavo riguardanti, ad esempio, contemporaneamente più esercizi e quindi non è prevista la contabilizzazione di ratei, risconti, fatture da ricevere, ecc., a differenza di quanto accade per le imprese sulla base dell'art. 55 del T.U.I.R. (si veda anche l'art. 2195 del Codice Civile).

In deroga al principio di cassa, alcune spese sono ammesse in deduzione indipendentemente dall'effettivo pagamento. Ad esempio per l'acquisto di beni strumentali come i computer o l'autovettura usata dal professionista, la deduzione non è imputata nell'anno in cui si è sostenuta la spesa ma avviene per quote costanti ogni anno, stabilite sulla base di coefficienti di ammortamento indicati dal ministero delle Finanze.

Le spese

È opportuno delineare (tavola 2) l'insieme delle spese sostenute per l'esercizio

3 Per la quantificazione monetaria del compenso in natura deve farsi riferimento al c.d. valore normale del percepito.

4 L'Agenzia delle entrate è intervenuta in materia di lavoro autonomo con due recenti circolari e risoluzioni:

* circolare 19 giugno 2002, n. 54/E (spese di lavoro dipendente);

* risoluzione 12 aprile 2002, n. 117/E (acquisto di software).

Tavola n. 1 - Compensi e spese del professionista

COMPENSI (effettivamente percepiti)	- IN DENARO - IN NATURA - PARTECIPAZIONE AGLI UTILI - RIMBORSI SPESE	NEL PERIODO DI IMPOSTA
SPESE (effettivamente sostenute)	- Documentate - Inerenti alla professione	

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

Tavola n. 2 - Deduzione delle spese

Art. 54 del T.U.I.R.	Spese	Deducibilità
COMMA 2	Beni strumentali⁵ (esclusi gli immobili, gli oggetti d'arte, di antiquariato, da collezione, di lusso)	Deducibili in quote annuali di ammortamento (non eccedenti la misura massima stabilita in apposita tabella approvata con decreto del ministero delle Finanze 31 dicembre 1988). Sono deducibili per intero i beni il cui costo non è superiore ad €516,46.
	Canoni di locazione finanziaria	Deducibili, nel periodo in cui sono maturati i canoni, se la durata del contratto non è inferiore alla metà del periodo di ammortamento previsto.
	Immobili strumentali utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria	Sono deducibili i canoni maturati nel periodo d'imposta per un importo massimo pari alla rendita catastale ⁶ .
	Ammodernamento, ristrutturazione, manutenzione straordinaria immobili	Sono deducibili per quote costanti nel periodo di imposta in cui le spese sono sostenute e nei quattro periodi successivi (solo immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni).
COMMA 3	Beni mobili adibiti promiscuamente⁷ all'esercizio della professione	Sono deducibili nel limite del 50% le spese e gli altri componenti negativi (canoni di locazione, di noleggio, ecc).
	Mezzi di trasporto	Sono deducibili nel limite del 50% le spese e gli altri componenti negativi relativi (fatte salve le ulteriori limitazioni previste dall'art. 164 del T.U.I.R. - si cfr cap. 2.3).
COMMA 3-bis	Apparecchiature per il servizio radio-mobile pubblico terrestre di comunicazione (c.d., telefonini cellulari)	Sono deducibili nel limite del 50% le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria, i canoni di noleggio, e tutte le spese di impiego e manutenzione relative.
COMMA 5	Prestazioni alberghiere, somministrazione di pasti e bevande	Sono deducibili per un importo complessivo non superiore al 2% dei compensi percepiti nel periodo di imposta.
	Spese di rappresentanza	Sono deducibili per un importo complessivo non superiore all'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta.
	Partecipazione a convegni, congressi e corsi di aggiornamento	Sono deducibili nella misura del 50%.
COMMA 6	Lavoro dipendente	Sono deducibili le spese sostenute nel periodo d'imposta per lavoro dipendente (principio di cassa) e le quote di indennità, quiescenza e previdenza maturate nel periodo anche se non corrisposte.

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

della professione di ingegnere ammesse in deduzione dai compensi ai fini della determinazione del reddito, ed i criteri di deducibilità stabiliti dalle norme fiscali.

Gli immobili

La disciplina degli immobili utilizzati dal professionista merita una esposizione più analitica. Si consulti la tavola 3 che segue.

Tavola n. 3 - Immobili	
Categoria	Deducibilità
Beni immobili strumentali	In relazione alla data di acquisto o di costruzione del bene , si distingue tra: - immobili acquistati o costruiti fino al 14 giugno 1990: deduzione della quota di ammortamento di competenza del periodo d'imposta; - immobili acquistati o costruiti dopo il 14 giugno 1990: ineducibilità della quota di ammortamento.
Beni immobili di proprietà utilizzati promiscuamente	Deduzione del 50% della rendita catastale, a condizione di non disporre nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio della professione.
Beni immobili condotti in locazione	Deduzione del canone di locazione pagato nel periodo d'imposta (se condotto in uso promiscuo si possono dedurre i canoni in misura del 50%).
Beni immobili detenuti in locazione finanziaria	In relazione alla data di stipula del contratto , si può distinguere tra: - contratto stipulato fino al 1° marzo 1989: deduzione del canone maturato; - contratto stipulato dal 2 marzo 1989 al 14 giugno 1990: deduzione del canone di locazione maturato, a condizione che il contratto abbia una durata minima di otto anni; - contratto stipulato dal 15 giugno 1990: deduzione della rendita catastale.
Beni immobili detenuti in locazione finanziaria ad uso promiscuo	Si distingue tra: - contratto stipulato prima del 15 giugno 1990: deduzione del 50% del canone di leasing maturato, a condizione che non si disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività; - contratto stipulato dal 15 giugno 1990: deduzione del 50% della rendita catastale, a condizione che non si disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività.
Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria	Deduzione della spesa in quote costanti nell'anno di sostenimento e nei quattro successivi, ovvero del 50% se l'immobile è utilizzato promiscuamente.
Spese di manutenzione ordinaria	Deduzione integrale delle spese (condominio, riscaldamento, ecc.).
Spese di manutenzione ordinaria di immobile ad uso promiscuo	Deduzione del 50% delle spese (condominio riscaldamento, ecc.).

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

- 5 Sono bene strumentali i beni ad utilità pluriennale impiegati nell'attività produttiva (di reddito). Il processo attraverso il quale si misura, contabilizza e ripartisce il costo dei beni ad utilità pluriennale tra i diversi periodi d'imposta in cui avviene il loro effettivo utilizzo è definito "**processo di ammortamento**".
- 6 La rendita catastale è la rendita "ideale" che promana dal solo possesso dell'immobile, attribuita dall'Erario al suo possessore applicando le tariffe di categoria in vigore. Queste sono soggette a rivalutazioni periodiche.
- 7 È promiscuo l'utilizzo di bene strumentale sia ai fini personali sia ai fini della produzione di reddito professionale. L'uso della autovettura da parte del professionista è in uso promiscuo per presunzione assoluta da parte del legislatore fiscale.

2.1.1 Le deroghe al principio di cassa

Come osservato, in deroga al principio di cassa, alcune spese sono ammesse in deduzione indipendentemente dal fatto che si siano o meno sostenute effettivamente e che quindi ci sia stata o meno una effettiva movimentazione finanziaria nell'anno di riferimento.

Ad esempio per l'acquisto di beni strumentali come i computer o l'autovettura del professionista, la deduzione non è imputata nell'anno in cui si è sostenuta la spesa, ma avviene per quote costanti ogni anno stabilite sulla base di coefficienti di ammortamento (aliquote %) indicati dal ministero delle Finanze⁸.

I principali casi di deroga al principio di cassa sono rappresentati oltre che dalle quote di ammortamento dei beni strumentali (cfr. tavola n. 4) anche da canoni di locazione finanziaria (cfr. tavole n. 5 e 6) e dai costi del personale dipendente (cfr. tavola n. 7).

Si ricorda che per il professionista è prevista solo la possibilità di effettuare l'ammortamento in misura ordinaria. È esclusa pertanto qualsiasi deduzione di ammortamenti anticipati⁹.

A differenza del reddito d'impresa, nell'ambito del reddito professionale va osservato come:

- per la deduzione delle quote di ammortamento non è necessario l'effettivo utilizzo del cespite;
- non si deve ragguagliare ad anno la quota in caso di inizio o cessazione dell'attività in corso d'anno;

8 Di seguito si riporta la tabella ex D.M. 31/12/1988 relativa alle aliquote di ammortamento da utilizzare per i beni strumentali acquistati dal 1° gennaio 1989.

Descrizione beni ammortizzabili	Aliquote %
Edifici	3
Costruzioni leggere (tettoie, baracche ecc).	10
Impianti e mezzi di sollevamento, carico e scarico, pesatura, ecc.	7,50
Macchinari, apparecchi e attrezzature varie	15
Arredamento	15
Impianti di allarme, di ripresa fotografica, cinematografica e televisiva	30
Impianti interni speciali di comunicazione e di telesegnalazione	25
Mobili e macchine ordinarie d' ufficio	12
Macchine d'ufficio elettroniche compresi i computers e sistemi telefonici elettronici	20
Autoveicoli da trasporto (autoveicoli pesanti, carrelli elevatori, mezzi di trasporto interno, ecc.)	20
Autovetture, motoveicoli e simili	25

9 Tuttavia, è possibile dedurre quote di ammortamento inferiori rispetto a quelle ordinarie, anche se inferiori alla metà del coefficiente, senza che ciò comporti la perdita della deduzione della differenza tra il 50% e quella effettivamente applicata (come ribadito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 18 giugno 2001, n. 58/E).

Tavola n. 4 - Ammortamento

Beni di costo unitario superiore a € 516,46	Ogni anno deduzione della quota annuale di ammortamento applicando: - i vecchi coefficienti (D.M. 29 ottobre 1974) per i beni acquisiti fino al 31 dicembre 1988; - i nuovi coefficienti (D.M. 31 dicembre 1988) per i beni acquistati dal 1° gennaio 1989.
Beni di costo unitario non superiore a € 516,46	Facoltà di deduzione integrale del costo nel periodo di sostenimento.
Beni mobili utilizzati promiscuamente	Sono ammortizzabili, o deducibili integralmente se il costo non è superiore a € 516,46 nella misura del 50%.
Autovetture, autoveicoli e simili	Deduzione del 50% delle quote di ammortamento, limitatamente ad un solo veicolo (o un veicolo per ogni associato) senza tener conto della parte di costo di acquisto che eccede € 18.075,99 (L. 35.000.000) per le autovetture, € 4.131,66 (L. 8.000.000) per i motocicli e € 2.065,83 (L. 4.000.000) per i ciclomotori.
Veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta	Deduzione integrale della quota di ammortamento, senza tener conto dei limiti d'importo sopra visti.
Telefoni cellulari	Deduzione del 50% delle quote di ammortamento.
Aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto	Indeducibilità delle quote d'ammortamento.

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

Tavola n. 5 - Canoni di locazione finanziaria (leasing)

Beni mobili strumentali	Deduzione dei canoni di locazione finanziaria maturati nel periodo d'imposta, a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente di ammortamento.
Beni mobili utilizzati promiscuamente	Deduzione del 50% dei canoni di locazione finanziaria maturati nel periodo d'imposta.
Autovetture, autoveicoli e simili	Deduzione del 50% dei canoni di locazione finanziaria, limitatamente ad un solo veicolo (o un veicolo per ogni associato) senza tener conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede € 18.075,99 (L. 35.000.000) per le autovetture, € 4.131,66 (L. 8.000.000) per i motocicli e € 2.065,83 (L. 4.000.000) per i ciclomotori.
Veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta	Deduzione integrale dei canoni di locazione finanziaria, senza tener conto dei limiti d'importo sopra visti.
Telefoni cellulari	Deduzione del 50% dei canoni di locazione finanziaria.
Aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto	Indeducibilità dei canoni di locazione finanziaria.

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

- per il primo esercizio non sussiste l'obbligo di effettuare l'ammortamento al 50%;
- la vendita dei cespiti non realizza plusvalenze o minusvalenze rilevanti per la determinazione del reddito, così come l'autoconsumo o la destinazione a finalità estranee all'esercizio della professione.

Tavola n. 6 - Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio

Beni mobili strumentali	Deduzione dei canoni di locazione e/o di noleggio pagati nel periodo d'imposta.
Beni mobili utilizzati promiscuamente	Deduzione del 50% dei canoni di locazione e/o di noleggio pagati nel periodo d'imposta.
Autovetture, autoveicoli e simili	Deduzione del 50% dei canoni di locazione e/o noleggio pagati nel periodo d'imposta, limitatamente ad un solo veicolo (o un veicolo per ogni associato) senza tener conto dell'ammontare dei canoni che eccede € 3.615,20 (Lire 7.000.000) per le autovetture, € 774,69 (Lire 1.500.000) per i motocicli e € 413,17 (Lire 800.000) per i ciclomotori. Detti importi devono essere ragguagliati ad anno.
Veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta	Deduzione integrale dei canoni di locazione e/o di noleggio pagati nel periodo d'imposta, senza tener conto dei limiti d'importo sopra visti.
Aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto	Indeducibilità dei canoni di locazione e/o di noleggio.

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

Tavola n. 7 - Personale dipendente

Retribuzione personale dipendente	Le spese per prestazioni di lavoro dipendente sono integralmente deducibili seguendo il criterio di cassa (per quanto maturato nel mese di dicembre è possibile fare riferimento al "principio di cassa allargato", che sposa gli effetti della deducibilità dalla data limite del 31/12 alla data del 12/01 dell'anno successivo)
Quota TFR	La quota di TFR è deducibile: - per competenza (quota accantonata nell'anno); - per cassa (quota pagata nell'anno e non accantonata in periodi precedenti).
Polizze assicurative TFR dipendenti	Il premio pagato a fronte di una polizza stipulata a copertura del TFR dipendenti può essere detratto per cassa e rappresenta costo per il personale dipendente (Circ. Mn. n. 26/8/009 del 29 luglio 1981).

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

2.2. La disciplina speciale per gli automezzi

Il fisco prende in considerazione¹⁰:

- autovetture destinate al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso il conducente (art. 54 lett. a del Codice della strada);
- autocaravan veicoli aventi speciale carrozzeria, attrezzati per essere adibiti al trasporto ed all'alloggio di sette persone al massimo, compreso il conducente (art. 54 lett. m) del Codice della strada);
- ciclomotori (veicoli a due o tre ruote, con motore fino a 50 c.c. e velocità fino a 45 km/h);
- motocicli (veicoli a due ruote, destinati al trasporto di non più di due persone, compreso conducente).

Il professionista può dedurre il 50% delle seguenti spese relative agli automezzi:

- quote di ammortamento,
- canoni di locazione, anche finanziaria o di noleggio,
- spese di impiego, manutenzioni e riparazioni,
- bollo, assicurazione,
- pedaggi autostradali,
- tassa di immatricolazione, ecc.

La deduzione del 50% è limitata, in caso di associazione professionale, ad un solo autoveicolo per ogni socio.

Il professionista che deduce il costo di una autovettura non può dedurre costi relativi ad altri veicoli (nemmeno di categorie diverse come il ciclomotore).

Oltre al limite indicato del 50%, sono previste ulteriori limitazioni al costo massimo di acquisizione degli autoveicoli (ai fini del calcolo delle deduzioni delle quote di ammortamento e dei canoni), così stabilite:

- autovettura/autocaravan	€ 18.875,99;
- motocicli	€ 4.131,66;
- ciclomotori	€ 2.065,83.

Pertanto nel caso in cui l'autoveicolo acquistato superi l'importo massimo stabilito, le quote di ammortamento deducibili nel limite del 50%, saranno calcolate proporzionalmente non oltre i valori massimi consenti.

Per i veicoli utilizzati in leasing (locazione finanziaria) le deduzioni dei canoni

¹⁰ Le disposizioni relative agli automezzi sono contenute nell'art. 164 del TUIR, D.P.R. n. 917/1986.

subiscono entrambe le limitazioni sopra enunciate. Il fisco consente, cioè, la deducibilità di canoni leasing tenendo conto dei limiti ed in proporzione del costo totale.

Se, ad esempio, il costo del mezzo (c.d. valore del concedente) supera i limiti massimi, i canoni sono deducibili nella misura del rapporto tra lo stesso limite fiscale e il valore del concedente.

I canoni sono comunque deducibili in ragione del 50%, secondo il principio di maturazione.

Assai restrittivo appare il trattamento fiscale relativo al **noleggio dell'auto**: i canoni sono fiscalmente riconosciuti nei seguenti importi massimi annui (da ragguagliare alle giornate di effettivo utilizzo) applicando il limite del 50%:

- autovettura/autocaravan	€	3.615,20;
- motocicli	€	774,69;
- ciclomotori	€	413,17.

Unico caso di deducibilità integrale¹¹ è quello di automezzi dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte dell'anno solare (almeno 183 giorni, anche per periodi discontinui).

2.2.1 La detraibilità IVA

Con l'art. 30, Legge n. 388/200, il professionista che dal 1° gennaio 2001, acquista o importa, acquisisce tramite leasing o noleggia un autoveicolo di cui all'art. 54, lett. a e c, del Codice della strada, ha diritto alla detrazione dell'IVA nella misura di 1/10. Una limitazione deve annotarsi per i motocicli che superano i 350c.c.: per questi autoveicoli vige la indetraibilità assoluta sia dell'acquisto sia della locazione sia del noleggio. Per le auto elettriche si può detrarre l'IVA in misura del 50%.

11 Interessante la immatricolazione di mezzi "uso ufficio" da parte del professionista, che consentirebbe la deducibilità integrale delle spese (v. ris. Min. 12/11/2001 n. 179/E): trattasi in realtà di uffici mobili derivati da furgoni, camion e autobus. Singolare è il caso degli autocarri (art. 54 lett. d del Codice della strada), per i quali il legislatore fiscale all'articolo citato non fa alcun riferimento. Per i veicoli non espressamente individuati dalla norma sarebbe consentita l'integrale deducibilità nella determinazione del reddito imponibile a condizione che sia sempre soddisfatto il principio generale dell'inerenza. Deve, cioè, sussistere un rapporto di diretta inerenza tra utilizzo del veicolo (immatricolato come "autocarro") e l'esercizio della professione. Qualora sussista detto rapporto di inerenza ad analoghe considerazioni si giungerebbe in tema di detraibilità IVA, con riferimento all'articolo 19-bis-1. Infatti, sarebbe consentita la integrale detraibilità dell'imposta assolta sia in occasione dell'acquisto dell'autocarro sia in occasione di acquisti relativi alla gestione dello stesso mezzo, poiché il legislatore si è genericamente riferito ad automezzi indicati nell'art. 54 lettere a e c del Codice della strada. Tuttavia l'utilizzo di un autocarro da parte di un professionista al fine della produzione del reddito, in coerenza al nesso di diretta strumentalità, potrebbe essere non facilmente accettato dalla Agenzia, che ha espresso pareri negativi in merito.

2.3. La disciplina speciale dei software e degli altri beni immateriali

Per quanto riguarda i beni immateriali e quindi in particolare i software valgono le seguenti regole¹²:

- il costo di acquisto non può essere dedotto in base all'art. attuale art. 54, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986, ma esso concorre alla formazione del reddito per quote costanti (in misura non superiore ad 1/3) in conformità a quanto previsto dall'art. 68 (attuale art. 103) del D.P.R. n. 917/1986;
- il software acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato o indeterminato (escluso quello utilizzato a fronte di canoni periodici) da un professionista rientra nella categoria dei beni immateriali considerati rilevanti ai fini della agevolazione "Tremonti-bis" (come chiarito dalla circolare 17 ottobre 2001, n. 90/E).

Il software acquistato, anche a titolo di licenza d'uso, ai fini delle imposte sui redditi deve essere ammortizzato per i periodi di imposta nei quali si esplica la sua utilità di.

2.4. Le spese per il personale dipendente

I costi del personale, oltre a dover essere documentati ed opportunamente annotati sui registri contabili, richiedono l'osservanza di specifici obblighi relativi alla normativa del lavoro. In particolare il professionista preliminarmente deve istituire i seguenti libri e registri:

- a) libro matricola;
- b) libro paga;
- c) cedolini paga;
- d) registro presenze;
- e) registro infortuni;
- f) registro delle visite mediche. Inoltre sono da osservare tutti gli adempimenti periodici del sostituto di imposta.

Nel rispetto del criterio di cassa possono dedursi i seguenti costi per il personale:

- **le retribuzioni corrisposte, in denaro e/o natura, al lordo delle ritenute e dei contributi a carico del dipendente;**

¹² Tali regole nascono dalla risoluzione n. 117/E del 2002 dell'Agenzia delle Entrate in risposta ad un'istanza di interpello riguardante la concorrenza o meno, dell'acquisto di un software gestionale effettuato da un professionista, alla formazione del volume degli investimenti rilevanti ai fini dell'agevolazione "Tremonti-bis".

- **i contributi previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro;**
- **le ritenute fiscali operate;**
- **i premi assicurativi, esclusi quelli sostitutivi dell'accantonamento T.F.R.;**
- **le indennità per la cessazione dei rapporti di lavoro dipendente non coperti da precedenti accantonamenti e l'ammontare dei relativi acconti e anticipazioni.**

Fanno eccezione al criterio di cassa¹³, dovendo essere annotati e **dedotti in base alla quota di competenza maturata nell'anno**, i seguenti costi:

- **le quote di accantonamento per indennità di quiescenza e previdenza maturate nel periodo d'imposta (ad esclusione delle quote deducibili corrisposte a familiari - v. pagine seguenti);**
- **i premi pagati alle compagnie di assicurazione che sostituiscono in tutto o in parte le suddette quote maturate nell'anno;**
- **le rivalutazioni annue del T.F.R. già accantonato.**

2.4.1 Rimborsi spese ed indennità

Rimborsi spese a piè di lista (analitico)

Le spese di vitto e alloggio sostenute dai dipendenti e rimborsate a piè di lista, per trasferte effettuate fuori dal territorio comunale sede di lavoro (come individuata nel contratto di assunzione - v. C.M. 23/12/97 n. 326/E), sono deducibili da parte del professionista per un ammontare giornaliero non superiore a € 180,76 (€258,23 per trasferte all'estero - v. art. 95 del T.U.I.R.). Il limite di deducibilità è applicabile esclusivamente alle spese rimborsate a piè di lista.

Le spese per viaggio e trasporto, opportunamente documentate dal vettore, sono sempre deducibili, anche se sostenute nell'ambito del territorio comunale. Rientrano nel regime di esenzione dai redditi imponibili imputabili al dipendente le altre spese sostenute, pur se non documentate (es. spese telefoniche, spese accessorie alle spese di vitto e alloggio etc) nel limite di € 15,49 giornaliere, elevate a € 25,82 per trasferte all'estero. Queste spese devono sempre essere indicate per natura ed importo nella nota riepilogativa - spese - da compilare a fine trasferta.

¹³ Con la circolare n. 54/E del 2002 (punto 9), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che i compensi corrisposti dal professionista ai lavoratori dipendenti dal 1° al 12 gennaio dell'anno successivo a quello in cui le prestazioni sono rese, sono deducibili nel periodo d'imposta in cui avviene l'effettivo e documentato pagamento, in quanto il criterio cd. di "cassa allargata" è applicabile (solo) in relazione ai redditi di lavoro dipendente ed assimilati.

Rimborsi forfetari (indennità di trasferta)

Nell'ipotesi in cui il rimborso delle spese per trasferta avvenga forfetariamente, l'art. 51 del T.U.I.R. dispone che concorre alla formazione del reddito del lavoratore dipendente la parte di rimborso eccedente il limite di € 46,48 giornaliera, elevate a 77,47 nel caso di trasferte all'estero. Le spese per viaggio e trasporto, documentate dal vettore e riconducibili alla trasferta, sono sempre deducibili (es. biglietti treno, autobus, ecc.).

Rimborsi misti

Il rimborso misto è caratterizzato dalla compresenza di rimborso forfetario e rimborso analitico (per quest'ultimo restano fermi i limiti sopra esposti).

Sono previste le seguenti possibilità dall'art. 51 del T.U.I.R.:

- a) rimborso analitico spese di vitto (o alloggio) e rimborso forfetario delle altre spese. In tal caso il rimborso analitico non concorre a determinare reddito imponibile in capo al dipendente, mentre il rimborso forfetario incontra il limite di € 30,99 (elevato a € 51,65 per l'estero), oltre il quale l'eccedenza concorrerà alla formazione del reddito del dipendente percipiente;
- b) rimborso analitico delle spese di vitto ed alloggio, ed erogazione di indennità forfetaria a copertura delle altre spese. In tal caso il rimborso analitico non è imputabile a reddito del dipendente, mentre l'indennità corrisposta concorrerà alla formazione del reddito del dipendente per la parte eccedente € 15,49 (€ 25,82 per trasferte all'estero).

Anche in caso di rimborsi misti le spese di viaggio e trasporto rimborsate analiticamente sono deducibili da parte del professionista, ovvero non concorrono al reddito del dipendente.

2.5. Le spese per i collaboratori

I professionisti possono utilizzare collaboratori esterni, non inquadrati come lavoratori dipendenti e segnatamente:

- a) lavoratori occasionali;
- b) lavoratori coordinati e continuativi;
- c) lavoratori a progetto.

Sono considerati prestazioni occasionali di tipo generico i rapporti di durata complessiva non superiore a 30 giorni nel corso dell'anno con lo stesso committente, purché il compenso complessivo per lo svolgimento della prestazione non sia superiore a € 5.000,00.

Sono considerate **collaborazioni coordinate e continuative**, qualificate dal legislatore non più come prestazioni di lavoro autonomo ma prestazioni assimilate a quelle di lavoro dipendente, le prestazioni caratterizzate da:

- assenza del vincolo di subordinazione (tipico del lavoro dipendente);
- mancanza di organizzazione di mezzi (necessaria per la qualificazione di reddito di impresa).

Le collaborazioni identificate dalla “riforma Biagi” hanno delineato nuove regole. I rapporti di collaborazione sono così classificabili¹⁴:

I) **lavori a progetto**, che devono essere ricondotti alternativamente a progetti specifici oppure a programmi di lavoro oppure a fasi di lavoro;

II) **collaborazioni coordinate e continuative** per le attività svolte da:

- componenti di organi di amministrazione e controllo di società;
- partecipanti a collegi e commissioni;
- pensionati di vecchiaia;
- professionisti iscritti ad albi, qualora trattasi di prestazioni aventi natura intellettuale.

Rimborsi spese ed indennità ai collaboratori

Il trattamento fiscale dei rimborsi spese ai collaboratori (Co.Co.Co. e lavori a progetto) è disciplinato dalle stesse disposizioni previste per i lavoratori dipendenti. Pertanto si fa esplicito rinvio a quanto sopra detto in tema di rimborsi spesa dei dipendenti. È utile ribadire che la deducibilità incontra gli stessi limiti sopra analizzati (€ 180,76 giornaliero per vitto e alloggio sostenute fuori dal territorio comunale e € 258,23 giornaliero per trasferte all'estero).

2.6. Il rimborso chilometrico per i veicoli del collaboratore e/o del dipendente

Il collaboratore e/o il dipendente nell'esercizio della propria attività, può utilizzare il proprio veicolo o prenderne uno a noleggio. Il comma 3 dell'art. 95 del T.U.I.R. prevede un limite di deducibilità del rimborso chilometrico o delle tariffe di noleggio. La spesa limitata al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.

14 In base all'art. 86 del D.Lgs. n. 267/2003, i contratti di collaborazione coordinata e continuativa già stipulati secondo la disciplina precedente rimangono in vigore fino alla naturale scadenza pattuita tra le parti e comunque non oltre un anno dalla data di entrata in vigore della nuova disciplina ovvero non oltre il 24 ottobre 2004.

2.7. I compensi pagati ai familiari

Ai sensi dell'art. 54 del T.U.I.R., comma 6-bis l'esercente la professione non può dedurre¹⁵ dal proprio reddito i compensi per attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo occasionale, ecc. erogati ai seguenti soggetti:

- coniugi;
- ascendenti;
- figli minori o permanentemente inabili al lavoro.

15 L'indeducibilità è estesa anche alla ipotesi di compensi corrisposti al coniuge, agli ascendenti e ai figli minori, di associati e/o soci esercenti la professione rispettivamente in forma associata (studio associato) o partecipata (società). L'indeducibilità si riferisce anche agli accantonamenti di quiescenza e previdenza per i familiari, nonché ai premi pagati alle compagnie assicurative che sostituiscono anche in parte i suddetti accantonamenti. Deducibili, invece, rimangono i contributi previdenziali ed assistenziali versati per gli stessi familiari. I compensi di quest'ultimi non ammessi a deduzione dal reddito del professionista, non concorrono a formare il di loro reddito imponibile.

3. L'IRAP

3.1. La determinazione della base imponibile

L'IRAP è un tributo che grava su imprese e professionisti, introdotto a partire dal 1998 in concomitanza con la soppressione di alcuni tributi (Ilor, Iciap, tassa sulla partita IVA, imposta sul patrimonio netto delle imprese, contributi per il Servizio Sanitario Nazionale). Il suo gettito è attribuito alle Regioni per coprire le spese dell'assistenza sanitaria.

L'IRAP colpisce il valore aggiunto che deriva dall'attività produttiva caratteristica: è quel valore che rimane a disposizione per retribuire il costo del lavoro, il capitale di credito ed il capitale di rischio¹⁶.

Per gli esercenti le arti e le professioni l'art. 8 del Decreto legislativo n. 446/97, stabilisce che la base imponibile di questa imposta è "determinata dalla differenza tra l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente".

Pertanto la determinazione della base imponibile IRAP può essere sintetizzata dalla formula di seguito indicata¹⁷:

16 L'IRAP, l'imposta regionale sulle attività produttive tassa la base imponibile che nella formulazione della lettera c, comma 144, art. 3 della Legge n. 662/96 viene definita "valore aggiunto". Il Decreto legislativo n. 446/97 utilizza il termine "valore della produzione netta", intendendosi per esso il prodotto netto realizzato sul territorio regionale derivante dall'attività professionale esercitata.

17 La determinazione del valore della produzione netta gode, inoltre, di particolari ulteriori deduzioni. In particolare la ulteriore deduzione dalla base imponibile è appresso specificata:

- € 7.500 se la base imponibile non supera € 180.759,91;
- € 5.625 se la base imponibile supera € 180.759,91 ma non € 180.834,91;
- € 3.750 se la base imponibile supera € 180.834,91 ma non € 180.909,91;
- € 1.875 se la base imponibile supera € 180.909,91 ma non € 180.984,91.

Infine per i lavoratori autonomi che presentano un valore della produzione non superiore, nel periodo d'imposta, a € 400.000, spetta una deduzione dalla base imponibile pari a € 2.000 per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta (fino a un massimo di cinque). La deduzione è ragguagliata ai giorni di durata del rapporto di lavoro. Nel caso di contratti di lavoro a tempo parziale, è ridotta in misura proporzionale. Ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali spetta la deduzione, non si tiene conto degli apprendisti e del personale assunto con contratti di formazione lavoro. In caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi delle deduzioni e della base imponibile sono ragguagliati all'anno solare.

Determinazione Base Imponibile IRAP
COMPENSI PERCEPITI
Meno
COSTI DI PRODUZIONE
(definiti per la determinazione dell'imposta sul reddito)
Meno
AMMORTAMENTI
Meno
COMPENSI A TERZI
Meno
CONTRIBUTI INAIL, SPESE PER APPRENDISTI, DISABILI E PERSONALE ASSUNTO CON CONTRATTO D'INSERIMENTO (EX CONTRATTO DI FORMAZIONE E LAVORO), RIMBORSI SPESE VITTO E ALLOGGIO PER TRASFERTE A PERSONALE DIPENDENTE E COLLABORATORI (in misura prevista ut supra), RIMBORSI ANALITICI SPESE DI VIAGGIO DI DIPENDENTI E COLLABORATORI
Uguale
BASE IMPONIBILE IRAP

Non sono, ammessi in deduzione dalla base imponibile IRAP:

- i costi relativi alle prestazioni di lavoro dipendente (anche se di terzi ed in distacco presso il professionista);
- i costi del personale dipendente per tutte le indennità di trasferta;
- i costi relativi alle prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- le spese per i collaboratori coordinati e continuativi;
- i costi per prestazioni di lavoro occasionale.

3.2. La legittimità dell'IRAP: una questione aperta

Una sentenza della Corte Costituzionale ha limitato l'ambito di applicazione dell'IRAP ai soli contribuenti che svolgono attività dotandosi di elementi di organizzazione. Per effetto di questa sentenza, i singoli professionisti, comunque tenuti al pagamento, hanno, la possibilità di presentare alla direzione regionale delle entrate competente o al proprio ufficio delle entrate, istanza di rimborso dell'IRAP versata. Di fronte al silenzio rifiuto o all'eventuale diniego, questi stessi contribuenti, possono attivare il contenzioso di fronte alle commissioni

tributarie¹⁸. In diversi casi le commissioni adite hanno riconosciuto la legittimità del rimborso

18 La sentenza n. 156 del 10-21 maggio 2001, della Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell'IRAP, purché l'attività venga svolta senza elementi di organizzazione (principio già affermato dalla Consulta per quanto riguardava l'ILOR) precisando che un'attività economica si ritiene dotata dell'elemento della organizzazione quando è svolta con l'ausilio di collaboratori e/o dipendenti e vi è un consistente investimento in beni strumentali (macchinari, attrezzature, ecc...). **La sussistenza del requisito della organizzazione deve essere valutato caso per caso** dalle Commissioni Tributarie, avuto riguardo anche alla possibilità, da parte del professionista, di farsi sostituire, nell'esercizio di una parte dell'attività, dai propri collaboratori. Numerose decisioni delle commissioni Tributarie hanno disposto il rimborso dell'IRAP a favore di singoli professionista come ad esempio la N. 320/35/02, pronunciata dalla CTR di Bologna - sezione staccata di Parma, sez. n. 35, in data 10.12.2002, depositata il 02.04.2003, relativa ad un avvocato la cui attività professionale è stata riconosciuta, al pari di quelle di ingegnere, architetto, notaio, geometra, ecc., rientrante tra le cosiddette "attività protette", nel senso che, *"...onde poterla svolgere, è necessario superare un esame di abilitazione..."* visto e considerato che *"...per quanto possa essere minima l'organizzazione professionale della quale egli si serve, la sua presenza nell'esercizio dell'attività sarà sempre e comunque indispensabile e, all'opposto, per quanto ampia e sofisticata sia la predetta organizzazione sarà sempre necessario far riferimento alla presenza personale del professionista abilitato perché l'attività professionale di questi possa svolgersi..."*.

4. Il pagamento delle imposte dirette

Per cogliere concretamente quante imposte dirette gravano su un ingegnere professionista, si espongono in via esemplificativa due profili professionali con differenti livelli di compenso. Abbiamo ipotizzato due figure, la prima relativa ad un ingegnere con compensi lordi pari a 180.000 € e con un dipendente (ingegnere “strutturato”), la seconda riguardante un professionista con compensi lordi pari a 50.000 €, senza dipendenti (ingegnere “non strutturato”). Per ciascun profilo, dopo aver determinato il reddito imponibile realizzato esercitando l’attività libero professionale si passa a liquidare le imposte.

Il regime contabile adottato nelle due ipotesi è quello semplificato (naturale).

4.1. Ingegnere “strutturato”

Professionista con 1 dipendente e studio professionale di proprietà, con compensi incassati annui, al lordo ritenuta, pari ad € 180.000,00.

Determinazione del reddito imponibile

Considerata l’ipotesi di produzione di reddito con le variabili fiscali sopra esemplificate, si passa a determinare in concreto il reddito professionale imponibile (che va ad aggiungersi agli altri redditi conseguiti dal soggetto inciso dalle imposizione diretta). La determinazione del reddito da lavoro autonomo viene dichiarata nel **quadro E del modello Unico PF**, presentato dal contribuente secondo le indicazioni riportate nel capitolo 9 che segue.

Liquidazione delle imposte dirette

Al fine della liquidazione delle imposte si presume, inoltre, che il professionista, residente nella città di Roma, non percepisca altri redditi, abbia moglie e un figlio a carico (con più di 3 anni), abbia versato nell’anno di imposta il contributo soggettivo INARCASSA per euro 10.000,00.

Compensi e spese¹⁹	
a) Compensi incassati annui dall'attività libero professionale , al lordo ritenuta (clienti con P.IVA / sostituti di imposta)	€ 180.000
b) Ritenute di acconto subite da clienti con P.IVA / sostituti di imposta (ante contrib. integr. INARCASSA - si ipotizzano quindi compensi per 50.000 € derivanti da prestazioni verso soggetti privati/non sostituti di imposta sui quali non viene, quindi, effettuata ritenuta)	€ 26.000
c) Studio professionale di proprietà , utilizzato esclusivamente per l'esercizio della professione, acquistato dopo il 14/06/1990 ;	-
d) Spese relative all'immobile (condominiali, riscaldamento, ecc..)	€ 1.500
e) Consumi sostenuti inerenti la produzione del reddito (utenze studio, carburanti auto - nei limiti del 50%)	€ 6.000
f) Spese utenza cellulare contratto affari (compresa parte IVA non detraibile - nei limiti del. 50%)	€ 4.500
g) Spese per servizi vari e altre spese documentate (ad es. commercialista, materiali consumo- toner, plotter, materiali cancelleria, spese per titoli di viaggio - biglietti nominativi)	€ 3.800
h) Canoni leasing auto - 12 mesi - (valore autoveicolo concedente leasing € 22.500,00 – durata 48 mesi – e maxicanone € 4.400 pagato anno precedente, da imputare sulle 48 rate effettive) (ded. al 50% in proporzione al rapporto tra il limite fiscale massimo di € 18.075,99, fiscalmente consentito, e il valore del bene utilizzato, perché eccedente lo stesso limite)	€ 5.500
i) Spese di rappresentanza (spese di ristorazione con clientela, regalie, oggetti di arte/ antiquariato e collezione - anche se utilizzati in studio)	€ 2.000
j) Spese alberghiere e ristorazione	€ 1.120
k) Spese di aggiornamento professionale (costo del corso, spese di vitto e alloggio relative- limite del 50%)	€ 2.700
l) Compensi a terzi inerenti l'attività professionale (professionisti)	€ 28.000
m) Interessi passivi per indebitamento attinente l'acquisto di beni strumentali non promiscui (ad esempio sistemi software/hardware val. € 30.000)	€ 1.800
n) Canoni noleggio beni strumentali (es. fotocopiatrice)	€ 840
o) Canone noleggio autovettura (giorni 7)	€ 700
p) Ammortamento beni ammortizzabili:	
- software (non personalizzato - costo di acquisto € 12.000,00 *33%)	€ 3.960
- hardware (costo € 18.000,00*20%)	€ 3.600
- mobili e arredi ufficio (valore originario € 7.000,00*15%)	€ 1.050
- costo cellulare (€ 495,00*100% ded. *50%)	€ 247
q) Spese dipendente (n. 1 a tempo indeterminato)	€ 25.000

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

19 La tipologia dei compensi e delle spese proposta tiene conto delle categorie previste dalla normativa tributaria e riportate nel modello della dichiarazione dei redditi "Unico". Inoltre, nell'esempio, l'attività svolta dal professionista che consegue i citati ricavi e sostiene gli ipotizzati costi si presume congrua e coerente applicando gli studi di settore.

Voce	Dati di contabilità	Valori in €
Compensi professionali		180.000
Quote ammortamento e spese per acquisto beni di costo unitario inferiore a € 516,46		(8.857)
Canoni di locazione beni mobili (autoveicolo)		(2.246)
Canoni di locazione non finanziaria e/o noleggio (fotocopiatrice € 840 + € 35 autovettura - ded. massima effettiva per auto a nolo 5 € /al giorno)		(875)
Spese relative all'immobile (non ammesse deduzioni o ammortamento del bene di proprietà ad uso esclusivo)		(1.500)
Spese per prestazioni per lavoro dipendente (o assimilato: es. lav. a progetto)		(25.000)
Compensi corrisposti a terzi per prestazioni afferenti l'attività professionale		(28.000)
Interessi passivi		(1.800)
Consumi - utenze (compreso cellulare al 50%)		(8.250)
Spese per prestazioni alberghiere (lim. 2% compensi dichiarati)		(1.120)
Spese di rappresentanza (lim. 1% compensi dichiarati)		(1.800)
Spese di aggiornamento professionale		(1.350)
Altre spese inerenti e documentate		(3.800)
TOTALE SPESE		(84.598)
Reddito attività professionale		95.402

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

IRPEF		
Reddito per scaglioni in euro	Aliquota in %	Imposta in euro dovuta sui redditi intermedi compresi negli scaglioni
Fino a 15.000,00	23	3.450
Oltre 15.000,00 e fino a 29.000,00	29	4.060
Oltre 29.000,00 e fino a 32.600,00	31	1.116
Oltre 32.600,00 e fino a 70.000,00	39	14.586
Oltre 70.000 fino a 85.402,00 (si applica la deduzione di euro 10.000 corrispondente ai contributi versati ad INARCASSA; nessuna ulteriore deduzione spettante - no tax area)	45	6.931
Totale imposta dovuta		30.143

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

Calcolo detrazioni IRPEF dovuta

1) Detrazioni di imposta - Coniuge a carico	(euro 422)
2) Detrazioni di imposta - Figlio a carico	(euro 285)
Ulteriore detrazione non spettante	0
IMPOSTA DOVUTA DOPO LE DETRAZIONI	euro 29.436

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

Liquidazione addizionali IRPEF (regionale e comunale)

Addizionali	Aliquote in %	Imponibile fiscale	Importo da versare
Regionale (Lazio)	0,9	85.402,00	769
Comunale (Roma)	0,2	85.402,00	171
IMPOSTA DOVUTA ADDIZIONALI IRPEF - Regione e Comune			940

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

IRAP

Voce	Dati di contabilità	Valori in euro
Compensi professionali		180.000
Quote ammortamento e spese per acquisto beni di costo unitario inferiore a euro 516,46		(8.857)
Canoni di locazione beni mobili (autoveicolo al netto degli interessi corrisposti sui canoni)		(2.040)
Canoni di locazione non finanziaria e/o noleggio (fotocop. euro 840+ euro 35 autovettura, ded. massima effettiva 5 euro /al giorno)		(875)
Spese relative all'immobile (nessuna deduzione o ammortamento del bene di proprietà ad uso esclusivo)		(1.500)
Spese per prestazioni per lavoro dipendente (o assimilato: es. lav. a progetto) solo INAIL		(230)
Compensi corrisposti a terzi per prestazioni afferenti l'attività professionale		(28.000)
Interessi passivi		n.d.
Consumi- utenze (compreso cellulare)		(8.250)
Spese per prestazioni alberghiere (lim. 2% compensi dichiarati)		(1.120)
Spese di rappresentanza (lim. 1% compensi dichiarati)		(1.800)
Spese di aggiornamento professionale		(1.350)
Altre spese inerenti e documentate		(3.800)
TOTALE SPESE		(57.822)
Reddito imponibile IRAP per attività professionale		122.178

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

Liquidazione dell'IRAP (reddito professionale - valori in euro)

Reddito imponibile IRAP per attività professionale	122.178
Ulteriore deduzione	(7.500)
Reddito imponibile IRAP	114.678
Aliquota IRAP in %	4,25
IRAP DOVUTA	4.874

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

TOTALE IMPOSTE DIRETTE DOVUTE - valori in euro

IRPEF	29.436
ADDIZIONALI IRPEF	940
IRAP DOVUTA	4.874
TOTALE IMPOSTE	35.250

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

Imposta assolta con ritenute d'acc.to subite - valori in euro	(26.000)
Imposte dirette da versare a saldo - valori in euro	(9.250)

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

4.2. Ingegnere “non strutturato”

Attività libero professionale con compensi incassati annui, al lordo della ritenuta, pari ad € 50.000,00 esercitata da un professionista senza dipendenti e con studio professionale nella propria abitazione.

Compensi e spese ²⁰ (valori in euro)	
a)	Attività libero professionale con compensi incassati annui , al lordo ritenuta (clienti con p.IVA / sostituti di imposta) 50.000
b)	Ritenute di acconto subite ante contributi integrativi INARCASSA 10.000
c)	Canone annuo studio professionale in immobile condotto in affitto, utilizzato (anche) come abitazione principale 12.000
d)	Spese relative all'immobile (condominali, riscaldamento, ecc. - deduzione al 50%) 1.400
e)	Consumi sostenuti inerenti la produzione del reddito (utenze studio deducibili al 50% e carburanti auto - anch'essi deducibili nei limiti del 50%) 3.000
f)	Spese utenza cellulare contratto affari (compresa parte IVA non detraibile- lim. 50%) 1.200
g)	Spese per servizi vari e altre spese documentate (ad es. commercialista, materiali consumo- toner, plotter, materiali cancelleria, spese per titoli di viaggio - biglietti nominativi) 2.000
h)	Canoni leasing auto -12 mesi (valore autoveicolo concedente leasing € 14.500,00, durata 48 mesi, maxicanone 2.900,00 pagato anno precedente, da imputare sulle 48 rate effettive) € 3.200 (ded. al 50%); 3.480
i)	Spese di rappresentanza (spese di ristorazione con clientela, regalie, rientrano anche oggetti di arte/ antiquariato e collezione - anche se utilizzati in studio) 500
l)	Spese alberghiere e ristorazione 580
m)	Spese di aggiornamento professionale (costo del corso, spese di vitto e alloggio relative - limite del 50%) 1.000
n)	Compensi a terzi inerenti l'attività professionale (professionisti) 2.000
o)	Ammortamento beni ammortizzabili:
	- software (non personalizzato - costo di acquisto € 2.000,00 *33%) 660
	- hardware (costo € 1.5000,00*20%) 300
	- mobili e arredi ufficio (valore originario € 3.000,00*15%) 450
	- costo cellulare (€ 495,00*100% ded. *50%) 247

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

20 La tipologia dei compensi e delle spese proposta tiene conto delle categorie previste dalla normativa tributaria e riportate nel modello della dichiarazione dei redditi “Unico”. Inoltre, nell'esempio, l'attività svolta dal professionista che consegue i citati ricavi e sostiene gli ipotizzati costi si presume congrua e coerente applicando gli studi di settore.

Determinazione del reddito imponibile

Considerata l'ipotesi di produzione di reddito con le variabili fiscali sopra esemplificate, si passa a determinare in concreto il reddito professionale imponibile (che va ad aggiungersi agli altri redditi conseguiti dal soggetto inciso dall'imposizione diretta). La determinazione del reddito da lavoro autonomo viene dichiarata nel **quadro E del modello Unico PF**, presentato dal contribuente secondo le indicazioni riportate nel capitolo 9 che segue.

Voce	Dati di contabilità	Valori in €
Compensi professionali		50.000
Quote ammortamento e spese per acquisto beni di costo unitario inferiore a € 516,46		(1.657)
Canoni di locazione beni mobili (autoveicolo)		(2.103)
Canoni di locazione non finanziaria (ufficio nell'abitazione principale)		(6.000)
Spese relative all'immobile		(700)
Compensi corrisposti a terzi per prestazioni afferenti l'attività professionale		(1.750)
Consumi - utenze (compreso cellulare)		(2.100)
Spese per prestazioni alberghiere (lim. 2% compensi dichiarati)		(580)
Spese di rappresentanza (lim. 1% compensi dichiarati)		(500)
Spese di aggiornamento professionale		(500)
Altre spese inerenti e documentate		(2.000)
TOTALE SPESE		€ (18.140)
Reddito attività professionale		€ 31.860

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

Liquidazione delle imposte dirette

Al fine della liquidazione delle imposte si presume, inoltre, che il professionista, residente nella città di Roma, non percepisca altri redditi, abbia moglie e un figlio a carico (con più di 3 anni), abbia versato nell'anno di imposta il contributo soggettivo INARCASSA per euro 3.400,00.

IRPEF		
Reddito per scaglioni in euro	Aliquota in %	Imposta in euro dovuta sui redditi intermedi compresi negli scaglioni
Fino a 15.000,00	23	3.450
Oltre 15.000,00 e fino a 28.460,00 (deduzione euro 3.400,00 di INARCASSA - nessuna ulteriore deduzione spettante - no tax area)	29	3.903
Totale imposta dovuta		7.353

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

Calcolo detrazioni IRPEF dovuta

Detrazioni di imposta:

1) Coniuge a carico	(Euro 497)
2) Figlio a carico	(Euro 640)
Ulteriore detrazione non spettante	(Euro 80)

IMPOSTA DOVUTA DOPO LE DETRAZIONI Euro 6.136

Imposta assolta con ritenute d'acconto subite (Euro 10.000)

imposta IRPEF a credito Euro 3.864

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

Liquidazione addizionali IRPEF (regionale e comunale) - valori in euro

Addizionali	Aliquote in %	Imponibile fiscale	Importo da versare
Regionale (Lazio)	0,9	28.460,00	256
Comunale (Roma)	0,2		57

IMPOSTA DOVUTA ADDIZIONALI IRPEF -

Regione e Comune 313

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

IRAP

Voce	Dati di contabilità	Valori in euro
Compensi professionali		50.000
Quote ammortamento e spese per acquisto beni di costo unitario inferiore a euro 516,46		(1.657)
Canoni di locazione beni mobili (autoveicolo al netto degli interessi corrisposti sui canoni)		(1.813)
Canoni di locazione non finanziaria (abitazione ufficio)		(6.000)
Spese relative all'immobile - promiscuo		(700)
Compensi corrisposti a terzi per prestazioni afferenti l'attività professionale		(2.000)
Consumi- utenze (compreso cellulare)		(2.100)
Spese per prestazioni alberghiere (lim. 2% compensi dichiarati)		(580)
Spese di rappresentanza (lim. 1% compensi dichiarati)		(500)
Spese di aggiornamento professionale		(500)
Altre spese inerenti e documentate		(2.000)
TOTALE SPESE		(17.850)
Reddito imponibile IRAP per attività professionale		32.150

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

Liquidazione dell'IRAP (reddito professionale) - valori in euro

Reddito imponibile IRAP per attività professionale	32.150
Ulteriore deduzione	(7.500)
Reddito imponibile IRAP	24.650
Aliquota IRAP in %	4,25
IRAP DOVUTA	1.048

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

TOTALE IMPOSTE DIRETTE DOVUTE - valori in euro

IRPEF	6.136
ADDIZIONALI IRPEF	313
IRAP DOVUTA	1.048
TOTALE IMPOSTE	7.497
Imposta assoluta con ritenute d'acc.to subite	(Euro 10.000)
Credito IRPEF	2.506

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

5. L'IVA

5.1. Inizio, variazione e cessazione dell'attività

È con l'attivazione della partita IVA che il professionista esprime, rispetto al fisco, la propria volontà a conseguire redditi esercitando la attività di lavoratore autonomo, in modo abituale, ancorché non in modo esclusivo.

I corrispettivi conseguiti mediante l'esercizio della professione risultano assoggettati dapprima alla imposizione IVA e, successivamente, all'imposizione fiscale diretta (IRPEF ed IRAP). Anche nel caso di esercizio della professione in forma associata o organizzata in società, il momento della imposizione indiretta (IVA) precederà quello della imposizione diretta, per la quale è necessaria la determinazione del reddito imponibile, oltre che l'eventuale assegnazione del reddito prodotto agli associati o la distribuzione ai soci dell'utile netto conseguito dalla società.

Il professionista in base all'art. 35 e ss. el D.P.R. 633/72 istitutivo dell'IVA è tenuto a presentare alla Agenzia delle Entrate tutte le comunicazioni relative a:

- inizio attività;
- variazione degli elementi contenuti nella dichiarazione di inizio attività;
- esercizio di più attività;
- cessazione di attività.

Il modello²¹ con cui si segnala la nascita di una attività soggetta ad IVA o la cessazione dell'attività o la variazione dei dati di attività, deve essere presentato **entro trenta giorni**:

- dalla data di inizio attività;
- dalla data in cui variano i dati;
- dalla data di cessazione dell'attività.

Con la presentazione del modello ministeriale per dichiarare l'inizio attività, l'uffi-

21 L'Agenzia delle Entrate ha predisposto appositi modelli di dichiarazione: MOD AA 7/7 per i soggetti diversi dalle persone fisiche (società e/o studio associato) e il MOD AA 9/7 per le persone fisiche.

Si tratta di dichiarazioni che possono essere presentate direttamente (o a mezzo di persona appositamente delegata) o anche a mezzo servizio postale mediante raccomandata (allegando copia fotostatica del documento di identità) e, infine, in via telematica (direttamente o tramite intermediario). Per i soggetti tenuti alla compilazione del MOD. AA 7/7 (studi associati e/o società) la presentazione del modello (esclusa variazione) può inoltrarsi attraverso l'ufficio del registro delle imprese presso la Camera di Commercio (C.C.I.A.A.) competente cui devono iscriversi (lo studio associato è tenuto alla sola iscrizione nel Repertorio Economico Amministrativo - REA).

cio attribuisce la partita IVA²² e in caso di attività esercitata in forma associata e/o partecipata il numero di partita IVA coincide con il codice fiscale attribuito all'ente dichiarante. Il numero di partita IVA rimane invariato fino alla cessazione dell'attività.

La sola iscrizione all'albo professionale non è sufficiente a far insorgere l'obbligo di dichiarazione iniziale di inizio attività e apertura della partita IVA.

Opzioni e revoche

Ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 442/1997, modificato dal D.P.R. n. 404/2001, le opzioni e le revoche previste in materia di IVA ed imposte dirette non devono essere comunicate in sede di inizio attività ma esclusivamente utilizzando il quadro VO della dichiarazione annuale relativa all'IVA (solitamente in Modello UNICO) tenuto conto del comportamento concludente (che produce cioè effetti) assunto durante l'anno dal contribuente²³.

5.2. Fatture emesse

L'art. 21 del D.P.R. 633/72 prevede l'obbligo di fatturazione per le cessioni di beni o per le prestazioni di servizi effettuate dal professionista.

Per il professionista l'obbligo di emettere fattura (parcella) ai fini IVA sorge al momento del pagamento della prestazione. Pertanto il professionista al termine della prestazione può:

- **emettere fattura;**
- **emettere una nota provvisoria;**
- **non emettere alcun documento in attesa del pagamento della prestazione.**

La fattura deve essere emessa in duplice esemplare: l'originale va consegnato o spedito al cliente; la copia va conservata dal professionista emittente. Le fatture emesse devono essere tempestivamente registrate

I requisiti della fattura (parcella) sono:

- 1) **data di emissione (mai successiva alla data in cui viene effettuato il pagamento);**

²² Sequenza di numeri che identifica i soggetti che esercitano un'attività rilevante ai fini IVA. Il codice della partita IVA è formato da 11 caratteri numerici di cui i primi 7 individuano il contribuente attraverso un numero progressivo, i successivi 3 individuano la provincia dove ha sede l'Ufficio che attribuisce la partita, l'ultimo è un carattere di controllo.

²³ Va evidenziato che i soggetti che intendono fruire del regime contabile semplificato - contribuenti minori - o fruire delle apposite agevolazioni fiscali - contribuenti minimi - devono barrare in sede di inizio attività le apposite caselle di attestazione di possesso dei requisiti previsti (per i relativi dettagli si rinvia al capitolo 6 sia per i contribuenti minori c.d. "supersemplificati" che per i contribuenti minimi c.d. "forfetari").

- 2) numero progressivo;
- 3) dati del soggetto emittente: nome e cognome (o ragione sociale dello studio associato o denominazione della società); residenza (o sede legale); numero di partita IVA e codice fiscale²⁴;
- 4) dati del cliente: nome e cognome o ditta o ragione sociale o denominazione;
- 5) numero di partita IVA del cliente, se posseduto (**dato non obbligatorio**);
- 6) natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto della cessione;
- 7) singole voci imponibile e relativo totale -base imponibile;
- 8) contributo previdenziale in maggiorazione - contributo integrativo del 2% - che costituisce base imponibile ai fini IVA ma non è soggetto ad IRPEF;
- 9) aliquota o titolo di inapplicabilità (aliquota ordinaria 20% - non imponibilità ex art. 8, 8 bis, 9 e 74 - importi non assoggettati art. 15 - sgravio ex art 38 quater importi esenti art. 10);
- 10) importo IVA;
- 11) totale fattura;
- 12) a sottrarre - ritenuta d'acconto subita ex art. 25 D.P.R. n. 600/73;
- 13) netto a pagare - differenza fra totale fattura e la ritenuta subita.

Avviso di parcella

Per evitare di anticipare l'IVA in attesa di incassare la fattura il professionista può emettere avviso di parcella. In pratica ciò si traduce nella possibilità di inviare al cliente una nota delle competenze spettanti, con l'indicazione "non costituisce fattura", precisando che la stessa sarà emessa al momento del pagamento.

La normativa IVA dispone, infatti, che i versamenti debbano essere eseguiti mensilmente, o trimestralmente. Con la dichiarazione IVA annuale il professionista riepilogherà la posizione verso l'Erario versando l'eventuale differenza o evidenziando l'imposta a credito.

Cessione di beni ammortizzabili

Quando il professionista cede beni ammortizzabili (si veda par. 2.1.) deve emettere fattura con la quale certifica il prezzo di cessione, le modalità di applicazione dell'IVA. L'assoggettabilità ad IVA del corrispettivo dipende dal regime dell'IVA originariamente applicato al bene all'atto dell'acquisto. Se il professionista ha

²⁴ L'art. 6, D.P.R. n. 605/1973 indica quali documenti aventi rilevanza fiscale devono contenere l'indicazione del codice fiscale identificativo. Il numero di codice fiscale che deve essere indicato nelle fatture o altri documenti equipollenti ai fini IVA è solamente quello del soggetto emittente e non anche quello del cessionario o del committente la cessione o la prestazione del servizio.

Esempio di fattura (parcella) del professionista emessa nei confronti di altro soggetto IVA.

Dottor Arnaldo Rossi
 Ingegnere
 Via Teano 13
 00100 Roma
 P.IVA 01005590581
 C. F. RSS ARN 63R18 H509I

Spettabile
 Torre S.r.l.
 Via Tormarancia, 16
 00100 Roma

Parcella n. 08 del 08/02/2004

Perizie di stima per Vs. n. 3 immobili ubicati in Roma alla Via Partenio n.15

(A)	Onerario	€	1.000,00
(B)	Contributo Integrativo INARCASSA 2%	€	20,00
(C)	Totale imponibile IVA	€	1.020,00
(D)	IVA 20% di (C)	€	204,00
(D-1)	Rimborso spese documentate in nome e per conto Vs. non soggette ad IVA ex art. 15 D.P.R. 633/72	€	120,00
(E)	Totale parcella	€	1.344,00
(F)	Ritenuta di acconto IRPEF 20% di (A) a detrarre	€	(200,00)
(G)	Netto a pagare	€	1.144,00

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

detratto l'IVA, l'intero corrispettivo di vendita ne è soggetto. Se è stata detratta IVA nella misura del 50%, solo il 50% del corrispettivo di cessione è soggetto ad IVA. Se il bene è stato acquistato con IVA indetraibile, la fattura dovrà essere emessa in esenzione di imposta (ex art. 10, n. 27-quinquies del D.P.R. 633/72).

5.3. Fatture di acquisto

Gli acquisti di beni e servizi devono essere tempestivamente registrati nei libri o registri contabili del professionista in modo da contabilizzarne sia il costo sostenuto, sia l'IVA a credito da detrarre periodicamente all'IVA (a debito) chiesta in rivalsa sulle fatture emesse. La detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti può essere totale o parziale o non consentita. Ciò in quanto il legislatore fiscale per determinati beni (per es. autovetture, telefoni radio-mobili, spese di rappresentanza, ecc.) ne ha disciplinata l'indetraibilità oggettiva o, in generale, soggettiva in caso di non inerenza della spesa all'attività svolta dal professionista.

5.4. Le liquidazioni periodiche

Il contribuente IVA ha l'obbligo di versare all'Erario la differenza fra IVA a debito (per le vendite da lui effettuate) e l'IVA a credito (imposta pagata sugli acquisti). La normativa IVA dispone che i versamenti debbano essere eseguiti mensilmente, o trimestralmente. Con la dichiarazione IVA annuale il professionista riepilogherà la posizione verso l'Erario versando l'eventuale differenza o evidenziando l'imposta a credito.

Le liquidazioni mensili ed i relativi versamenti di imposta devono essere effettuati entro il giorno 16 di ciascun mese, sulla base delle annotazioni eseguite sui registri fiscali IVA vendite ed acquisti per il mese precedente. L'imposta a debito deve essere assolta (anche tramite compensazione con altro credito erariale come ad esempio i crediti IRPEF ed IRAP) tramite delega di versamento Mod. F24²⁵.

La possibilità di liquidare l'IVA trimestralmente (v. art. 7 del D.P.R. n. 542/99) è prevista nel caso in cui, nell'anno solare precedente, non si sia superato un volume di affari pari a € 309.874,14.

I professionisti che iniziano l'attività possono liquidare l'IVA trimestralmente in previsione di non superare il limite indicato dal legislatore²⁶.

Il professionista che ha optato, avendone i requisiti, per la liquidazione trimestrale dell'IVA provvederà ad effettuare la liquidazione

25 Nel caso in cui la somma derivante dalla liquidazione periodica risulti a debito per un importo non superiore a € 25,82, non si procede al versamento, ma detto importo viene considerato nella liquidazione successiva (in sede di dichiarazione annuale il limite minimo di versamento si riduce a € 10,33).

26 La scelta di liquidare l'IVA trimestralmente comporta: la maggiorazione dell'1% a titolo di interessi dell'imposta dovuta (gli interessi dell'1% sono indeducibili ai fini della determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette).

dell'IVA ed il relativo versamento, se dovuto, entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari.

Per le operazioni relative ai mesi di ottobre, novembre e dicembre il contribuente non dovrà provvedere ad una singola e specifica liquidazione periodica, in quanto le operazioni verranno evidenziate in sede di dichiarazione annuale (16 marzo anno successivo), insieme con quelle complessivamente eseguite nei primi tre trimestri solari.

Il versamento dell'imposta (a saldo) dovuta entro il 16 marzo di ciascun anno (per i mesi di ottobre, novembre e dicembre dell'anno precedente), può essere effettuato entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata annuale maggiorando le somme da versare (comprenditive dell'interesse dell'1%) degli (ulteriori) interessi nella misura del 0,40 % per ogni mese o frazione di mese successivo alla data del 16 marzo predetta.

Il contribuente trimestrale che durante l'anno supera il limite di volume d'affari di € 309.874,14, continuerà a eseguire le liquidazioni e i relativi versamenti con cadenza trimestrale. Fermo restando che dall'anno successivo dovrà rispettare le scadenze mensili.

Le opzioni durano almeno un esercizio solare e le revoche devono essere comunque effettuate in sede di dichiarazione annuale IVA per l'anno precedente.

5.5. La comunicazione periodica dei dati

Entro il mese di febbraio dell'anno successivo all'anno di riferimento va presentata telematicamente la "Comunicazione dei dati IVA"²⁷. Si tratta di una comunicazione che non ha natura dichiarativa ma solo, appunto, la funzione di comunicare i dati IVA. Per l'omessa presentazione o l'inesatta comunicazione è comminata la sanzione da € 258,00 a € 1.030,00²⁸.

Sono esonerati i professionisti, persone fisiche, che:

- nell'anno solare precedente hanno conseguito un volume di affari pari o inferiore a € 25.822,84;
- non sono obbligati alla dichiarazione IVA in quanto hanno effettuato solo operazioni in esenzione di imposta sul valore aggiunto, ex art. 10 del D.P.R. 633/72.

²⁷ Il decreto sulle semplificazioni D.P.R. n. 435/2001 ha soppresso dal 2002 la dichiarazione periodica IVA (mensile e/o trimestrale)

²⁸ Il ravvedimento operoso (lo strumento fiscale attraverso il quale il contribuente provvede di propria iniziativa a regolarizzare le violazioni commesse, avvalendosi di speciali riduzioni delle sanzioni previste per legge nei casi di mancato pagamento di tributi o in caso di errori o omissioni), non è previsto in quanto le omissioni e/o le inesattezze devono essere corrette in sede dichiarativa.

5.6. La dichiarazione annuale

Il modello di dichiarazione IVA annuale sintetizza l'intera attività svolta dal professionista al fine di verificarne l'assolvimento degli obblighi periodici di versamento dell'IVA a debito, nonché il corretto comportamento di applicazione dell'imposta da parte del dichiarante. La dichiarazione è presentata, normalmente, in forma unificata insieme con le altre dichiarazioni (IRPEF, IRAP e sostituto di imposta - v. cap.9).

5.6.1. Pro Rata

Per quei professionisti che effettuano, nell'anno di imposta, operazioni esenti ex art. 10 del D.P.R. 633/72 (escludendo sia le operazioni esenti effettuate in modo occasionale, sia le operazioni esenti non rientranti nella attività abituale dello stesso professionista), si deve calcolare il "pro rata" di detraibilità.

Per gli ingegneri può, infatti, verificarsi la possibilità di effettuare prestazioni professionali comprese e/o attratte in campo IVA, ma in esenzione di imposta, come ad esempio "le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite dagli insegnanti a titolo personale"²⁹ ai sensi del richiamato art. 10 al numero 20).

In caso, allora, di effettuazione di prestazioni professionali esenti bisogna eseguire il calcolo della percentuale (pro-rata) di detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti, eseguendo ai sensi dell'art. 19-bis del D.P.R. 633/72, il rapporto sotto indicato³⁰:

$$\frac{\text{ammontare delle operazioni attive che danno diritto alla detrazione}}{\text{(ammontare delle operazioni attive che danno diritto alla detrazione} \\ + \text{ammontare operazione attive esenti)}}$$

29 Secondo la Commissione tributaria centrale (decisione del 19 febbraio 1996, n. 669), rientra in questa previsione l'insegnamento impartito attraverso lezioni private, fornite da insegnanti "al di fuori delle scuole, siano esse pubbliche, private, legalmente riconosciute o di qualsivoglia tipo". La riferita e condivisibile interpretazione conduce a adottare i seguenti comportamenti:

- a) l'insegnante ingegnere (professionista) che impartisce privatamente lezioni in materia scolastica e/o universitaria all'allievo, fruisce del regime di esenzione, lo stesso regime, cioè, applicabile ai servizi didattici prestati da scuole "riconosciute";
- b) l'eventuale rapporto di lavoro autonomo tra la scuola e l'insegnante, invece, pur avendo ad oggetto l'attività di insegnamento, ossia, sotto il profilo intrinseco, il medesimo contenuto dei servizi di insegnamento sopra detti, deve assolvere l'IVA.

30 La percentuale deve essere arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi. Per il calcolo non si deve tener conto delle cessioni dei beni ammortizzabili e delle operazioni esenti ex art. 10, numero 27-quinquies, cioè cessioni di beni acquistati o importati senza il diritto di detrazione dell'imposta. Nel corso dell'anno la detrazione è operata in via provvisoria sulla base di una percentuale di detraibilità dell'anno precedente, salvo conguaglio di fine anno. Se l'attività inizia nel corso dell'anno si applicherà una percentuale di detraibilità ragionevolmente stimata, salvo conguaglio.

6. La scelta del regime contabile

6.1. Determinazione del reddito, regimi contabili e registri obbligatori

Per i professionisti sono previste due **regimi contabili**:

- normale o analitico ;
- forfetario.

Ad ognuna di queste due tipologie corrispondono differenti obblighi. Nel regime contabile normale il reddito imponibile è determinato dalla differenza tra componenti percepiti e spese sostenute, secondo i criteri già indicati nel capitolo 1, seguendo il principio di cassa, ferme restanti le deroghe allo stesso criterio.

Nel caso di regime forfetario il reddito imponibile si determina applicando al volume di affari una percentuale (78%), senza procedere ad effettuare la differenza tra compensi incassati e spese sostenute (in altri termini si presume che i costi sostenuti per la produzione del reddito professionale ammontino forfetariamente al 22% dei compensi). Il regime forfetario è obbligatorio, salvo opzione per la contabilità ordinaria, se il volume di affari dell'anno precedente non supera l'importo di € 10.329,14.

Rientrano invece nella determinazione analitica del reddito i professionisti che adottano:

- il regime di contabilità ordinaria;
- il regime di contabilità semplificata;
- il regime di contabilità supersemplificata³¹;

31 Il Regime di contabilità supersemplificata può essere adottato dal professionista che rispetta i requisiti previsti dall'art. 3, comma da 165 a 170, Legge n. 662/96, che qui si elencano:

- svolgimento attività in forma individuale;
- volume di affari uguale o inferiore a € 15.493,71;
- acquisti non superiori a € 10.329,14;
- beni strumentali utilizzati di valore fiscale, al netto degli ammortamenti effettuati, uguale o inferiore a € 25.822,84;
- compensi a dipendenti e collaboratori non superiori al 70% del volume di affari.

Per determinare il reddito in modo analitico si possono tenere i registri elencati nella seguente tavola A.

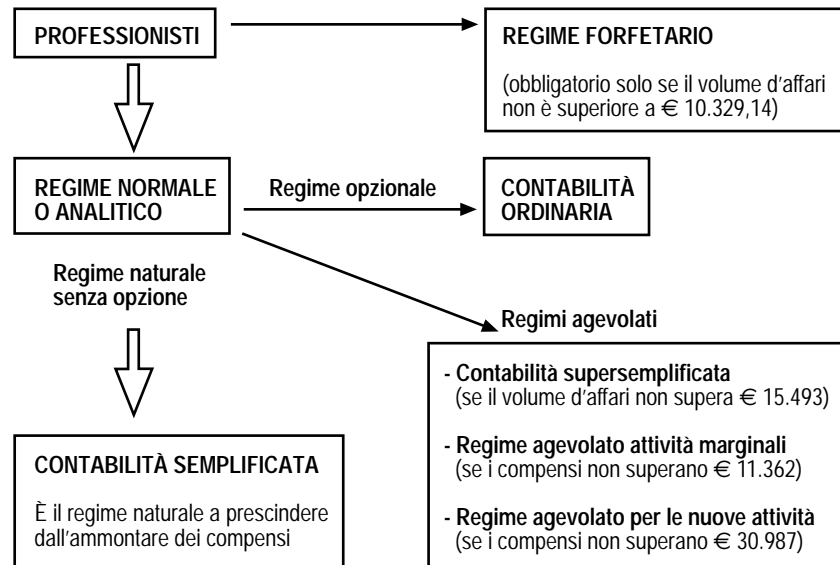
Tavola A - Registri contribuente in contabilità supersemplificata

Registri obbligatori	Registri alternativi
- registro fatture emesse	Prospetto D.M. 11/02/1997
- registro acquisti	
- registro incassi e pagamenti	
- libri paga, matricola e infortuni se vi sono dipendenti	

Nel regime in esame i professionisti fruiscono di alcune semplificazioni contabili per le annotazioni nei registri.

- il regime agevolato per nuove iniziative produttive;
- il regime agevolato per le attività marginali³².

Fig. 1 - Regimi contabili dei professionisti



Fonte: Centro Studi CNI, 2004

In questa sede si analizzeranno solo i regimi fiscali in contabilità semplificata e ordinaria e quindi il regime agevolato per le nuove iniziative produttive.

6.1.1 Il regime di contabilità semplificata e ordinaria

Il professionista adotta, in genere, il regime di contabilità semplificata: è il regime “naturale”, applicato sia per l’esercente persona fisica che per lo studio

³² Il regime agevolato per le attività marginali, previsto dall’art. 14 della legge 23/12/2000, n. 388, si può applicare a professionisti che svolgono l’attività non in forma associata, assoggettati agli studi di settore (e quindi anche agli ingegneri sin dal periodo di imposta anno 2000). Per fruire del regime agevolato i compensi del periodo di imposta precedente non devono essere superiori a € 11.362,00 (limite stabilito con apposito Decreto ministeriale per lo studio di settore SK02U - Studi di ingegneria del 26/03/2001); per il 2003 deve essere emanato un nuovo limite. Il regime agevolato consiste nel versamento di una imposta sostitutiva dell’IRPEF, pari al 15% del reddito di lavoro autonomo. La base imponibile su cui applicare l’imposta sostitutiva è determinata in modo analitico, vale a dire è data dalla differenza tra l’ammontare dei compensi derivanti dall’applicazione degli studi settore e l’ammontare dei costi effettivamente sostenuti nello stesso periodo.

associato senza opzione e senza limiti di volume di affari³³.

Con questo regime contabile si determina il reddito imponibile in modo analitico. L'opzione per la contabilità ordinaria, deve essere esercitata in sede dichiarativa e ha effetto dall'anno in cui viene spontaneamente adottata e per gli anni successivi fino a revoca.

I registri obbligatori dei professionisti in contabilità semplificata sono schematizzati nella seguente tavola.

Entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, devono essere annotati sul registro degli incassi/ pagamenti le quote di ammortamento e il corrispondente valore dei beni, raggruppati per categorie omogenee per anno di imposta nonché le spese globalmente sostenute per le prestazioni del personale dipendente (sempre che risultino annotate sui registri richiesti dalla normativa del lavoro quali libri paga, matricola e infortuni).

Il professionista ha facoltà di non effettuare tali registrazioni se al momento della richiesta da parte del verificatore fiscale, fornisce in modo sistematico gli stessi dati (per esempio esibendo il - consigliato- registro dei beni ammortizzabili).

I registri obbligatori di contabilità ordinaria sono, invece, schematizzati nella seguente tavola.

Tavola n. 8 - Registri della contabilità semplificata

Soluzioni	Registri obbligatori
I soluzione	- registro fatture emesse - registro acquisti - registro incassi e pagamenti
II soluzione	- registro fatture emesse integrato con incassi - registro fatture acquisti integrato con pagamenti
III soluzione	- registro unico
Per ogni soluzione	- libri paga, matricola e infortuni (se presenti dipendenti); - registro riepilogativo (se istituiti registri Sezionali - per esigenze organizzative); - registro somme in deposito (non obbligatorio per gli ingegneri)

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

33 Introdotta a partire dal 1997, a seguito delle modifiche apportate al D.P.R. 695/96.

Tavola n. 9 - Registri della contabilità ordinaria per opzione

Registri obbligatori	Registri alternativi
- registro fatture emesse - registro acquisti - registro cronologico	- registro cronologico integrato con annotazioni IVA
- registro beni ammortizzabili	- registro acquisti 0 - registro cronologico
- libro mastro: obbligatorio se registro cronologico è tenuto in partita doppia	
- registro delle somme in deposito (non obbligatorio per ingegneri)	- registro cronologico
- registro riepilogativo se istituiti registri sezionali	
- libri paga, matricola e infortuni se vi sono dipendenti	

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

6.1.2 Il regime agevolato delle “nuove iniziative produttive”

L'articolo 13 della Legge 23/12/2000, n. 388, ha previsto un regime fiscale agevolato per le nuove iniziative di lavoro autonomo intraprese da persone fisiche (restano escluse le associazioni professionali e le società) a decorrere dal 1° gennaio 2001.

I benefici fiscali sono previsti sole se:

- il contribuente non abbia effettivamente esercitato nei tre anni precedenti attività professionale;
- l'attività da esercitare non costituisca una mera prosecuzione di altra attività svolta in passato dal contribuente, anche sotto forma di lavoro dipendente o autonomo;
- i compensi realizzati non superino l'ammontare di € 30.987,41;
- siano adempiuti gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi.

I benefici per le NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE consistono nella possibilità di corrispondere al fisco, per l'anno di inizio di attività e per i due periodi di imposta seguenti, un'imposta sostitutiva dell'IRPEF pari al 10% del reddito di lavoro autonomo determinato ai sensi dell'art. 54 del T.U.I.R.

L'imposta agevolata sostituisce anche le addizionali regionali e comunali. La base imponibile è calcolata con il metodo analitico. Questo reddito non concorre alla formazione del reddito complessivo netto ai fini IRPEF e, pertanto, preclude

la possibilità di fruire delle detrazioni di imposta, se non limitatamente agli altri redditi diversi da quelli assoggettati ad imposta sostitutiva. Inoltre la eventuale perdita subita non è rilevante ai fini del calcolo del reddito complessivo.

Restano dovute le altre imposte quali:

- IRAP;
- IVA, da versarsi a saldo a seguito di dichiarazione annuale, in unica soluzione, senza obbligo di acconti né corresponsione di interessi dilatori.

Il reddito analiticamente determinato è valido per il calcolo dei contributi dovuti alla cassa di appartenenza.

Il professionista che sceglie questo regime agevolato può richiedere che sul proprio compenso non siano effettuate le ritenute d'acconto previste dall'articolo 25 del D.P.R. 600/73.

Il professionista che si avvale del regime agevolato è anche esonerato da:

- registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA;
- liquidazioni e versamenti periodici dell'IVA;
- versamento di acconto annuale IVA;
- versamento di addizionali comunali e regionali IRPEF.

Sarà invece obbligato a:

- conservare i documenti ricevuti ed emessi, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/73;
- fatturare e certificare i compensi;
- presentare le dichiarazioni annuali;
- versare annualmente l'IVA;
- versare acconti e saldo IRAP;
- versare l'imposta sostitutiva dell'IRPEF, da effettuare entro i termini stabiliti per il versamento a saldo IRPEF;
- tenere le scritture contabili e realizzare gli adempimenti del sostituto di imposta previsti dall'art. 21 del D.P.R. n. 600/73.

I beni ammortizzabili possono essere annotati in appositi prospetti riepilogativi per categorie omogenee e per anno di acquisizione (il registro beni ammortizzabili è consigliato - ndr).

La decadenza dalla agevolazione per le "nuove iniziative produttive" si ha:

- a decorrere dal periodo di imposta successivo se i compensi sono compresi tra € 30.987,14 e € 46.481,12;
- a decorrere dallo stesso periodo di imposta nel quale i compensi superano del 50% l'importo di € 30.987,14 e quindi l'importo di € 46.481,12.

Poiché il regime previsto per le nuove iniziative produttive è assoggettato

agli studi di settore, qualora nei periodi successivi al primo (che ne è escluso) l'adeguamento agli studi di settore determini il superamento dei limiti dei ricavi sopra indicati, si decade dall'agevolazione³⁴.

6.2. Riepilogo dei termini di registrazione delle scritture contabili e dei regimi fiscali agevolati

Per concludere può essere utile esporre nelle tavole 10 e 11 il riepilogo, rispettivamente, dei termini di registrazione delle scritture contabili nei vari regimi fiscali e dei regimi fiscali agevolati.

Tavola n. 10 - Termini di registrazione delle scritture contabili

Registri	Termini di registrazione
Fatture emesse	Entro 15 giorni dall'emissione
Acquisti	Entro il secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione IVA
Incassi e Pagamenti	Entro 60 giorni dall'effettuazione dell'operazione
Cronologico	Entro 60 giorni dall'effettuazione dell'operazione
Beni ammortizzabili	Entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato calcolato l'ammortamento
Libro mastro	Entro 60 giorni dall'effettuazione dell'operazione
Prospetto D.M. 11/02/1997 contribuenti supersemplificati	Entro 15 giorni dalla data emissione fattura; entro il secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti
Prospetto D.M. 11/02/1997 contribuenti forfetari	Entro 15 giorni dalla data emissione della fattura
Libro paga	Al momento dell'assunzione e quando si variano dati
Libro matricola	Al momento della liquidazione delle competenze periodiche

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

34 Il professionista che sceglie questo regime agevolato può avvalersi di un apposito software del Ministero delle Finanze (disponibile sul sito internet www.finanze.it), grazie al quale è possibile memorizzare e trasmettere al servizio informativo dell'amministrazione finanziaria, i dati contabili delle operazioni effettuate ogni trimestre, entro il 10 del mese successivo a ciascun trimestre. Il sistema informativo dell'amministrazione elabora i dati ricevuti e liquida le imposte, predisponendo i Modelli di versamento Mod. F24, nonché predispone i modelli di richiesta delle imposte a rimborso di IVA ed i quadri dichiarativi inerenti l'attività esercitata. Il professionista "agevolato" può farsi assistere, di fatto solo attraverso internet, da un tutor della Agenzia delle Entrate competente. Per l'acquisto del personal computer e dei relativi accessori avrà, anche, diritto alla concessione di un credito di imposta nella misura del 40% del prezzo di acquisto, ma per un importo non superiore a € 309,87. In caso di acquisto della medesima attrezzatura tramite leasing, il credito di imposta è commisurato al 40% dei

Tavola n. 11 - Schema riassuntivo dei regimi fiscali agevolati

Soggetti	Limite ricavi in €	Determinazione reddito	Determinazione IRAP	Determinazione IVA	Registri contabili
Forfetari (minimi)	10.329,14	Forfetaria	Forfetaria	Forfetaria	Prospetto D.M. 12/02/1997 (mensile)
Supersemplificati (minori)	15.493,71	Analitica (art. 54 TUIR) con imposta sostitutiva	Analitica	Analitica	Prospetto D.M. 12/02/1997 (mensile)
Nuove attività	30.987,14	Analitica (art. 54 TUIR) con imposta sostitutiva	Analitica	Analitica	Nessuno (salvo libri paga e matricola lavoratori dipendenti)
Marginali	Limite stabilito con decreto	Analitica (Art. 54 TUIR) con imposta sostitutiva	Analitica (con adeguamento studi di settore)	Analitica	Nessuno (salvo libri paga e matricola lavoratori dipendenti)

Fonte: Centro Studi CNI, 2004

7. Gli studi di settore

7.1. Origini, finalità e applicazione

Gli studi di settore sono uno strumento utilizzabile dal fisco per valutare la capacità di produrre ricavi o conseguire compensi dalle singole attività economiche.

Gli studi sono realizzati tramite la raccolta sistematica di dati: sia quelli di carattere fiscale, sia anche numerosi altri elementi “strutturali” e di tipo obiettivo che caratterizzano l’attività e il contesto economico in cui questa si svolge. Gli studi 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 (orari di attività, situazioni di mercato, eccetera).

Gli studi di settore sono stati previsti dall’art. 62-bis della Legge 427/93 allo scopo di realizzare gli accertamenti presuntivi dei ricavi sulla base dell’art. 10 della Legge n. 146/98, dell’art. 62-sexies del Decreto Legge n. 331/93 e dell’articolo 39 del D.P.R. n. 600/73.

Gli studi di settore non sono solo un metodo informatizzato di calcolo dei ricavi o dei compensi presunti ma, costituiscono anche una procedura facilitata di accertamento nelle mani dell’Agenzia delle Entrate.

L’attività accertatrice si concretizza nella rettifica dei compensi dichiarati ai fine di attuare un maggior prelievo fiscale, sulla base delle risultanze determinate dall’applicazione dello specifico studio di settore.

Questi studi sono in costante evoluzione, grazie all’apporto fornito dagli osservatori provinciali (costituiti anche da rappresentanti delle associazioni di categoria ed ordini professionali che contribuiscono a “mettere a punto” il modello di calcolo di tipo statistico-matematico). Le informazioni richieste dallo studio di settore sono sia di tipo contabile (uguali per tutti coloro che rientrano nello specifico studio di settore) sia di tipo extracontabile/strutturale, quali, tra l’altro, la collocazione geografica in cui si svolge l’attività, l’utilizzo del fattore lavoro, l’utilizzo di specifici beni strumentali e di locali, la tipologia di clientela servita, la combinazione dei servizi prestati.

Il contribuente ha la possibilità, in sede dichiarativa, se lo ritiene vantaggioso e se vuole evitare l’azione accertatrice da parte dell’Amministrazione

Finanziaria, di adeguare spontaneamente i propri compensi in base alle risultanze che emergono applicando gli studi di settore. In alternativa il contribuente può concordare l'accertamento sulla base degli stessi calcoli, prima dell'emissione di un avviso di accertamento.

Il contribuente ha la possibilità di giustificare eventuali scostamenti tra i compensi presunti (calcolati dal software di calcolo Ge.ri.co³⁵) e quelli dichiarati, facendo leva o su prove documentali certe che abbiano un'attinenza diretta alla produzione del reddito, o su presunzioni fondate su elementi certi, da far valere in sede di contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria (v. Circ. 27/06/2002 n. 58/E e la Corte di Cassazione 27/02/2002 n.2891), con l'intento di dimostrare che lo studio di settore applicato non ha preso in considerazione variabili rilevanti ai fini della quantificazione del reddito oggetto di accertamento.

La Legge istitutiva ha delineato anche le modalità di applicazione degli accertamenti basati sugli studi di settore. In particolare, per i professionisti (sia in contabilità ordinaria che semplificata), la norma dispone che potranno essere oggetto di accertamenti i professionisti qualora:

- in almeno due periodi di imposta su tre consecutivi, compreso quello oggetto di accertamento, risultino caratterizzati da compensi dichiarati inferiori a quelli determinabili con gli studi di settore;
oppure
- dal verbale di ispezione risulti **l'inattendibilità della contabilità ordinaria**, in base ai criteri stabiliti dal D.P.R. n. 570/96. Ciò, in sintesi, per il professionista si verifica:
 - a. quando i valori rilevati dal verificatore si discostano in misura superiore al 10% rispetto a quelli contabilizzati;
 - b. quando i beni strumentali- diversi dagli immobili utilizzati nell'attività - non risultano iscritti in alcuna scrittura contabile o altra documentazione attendibile, anche se completamente ammortizzati o se sono beni non di proprietà;
 - c. i lavoratori dipendenti non risultano iscritti nei libri previsti dalla normativa sul lavoro ed è scaduto il termine di versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali o, ancora, nel caso in cui risultino lavoratori occasionali, non familiari, non regolarizzati da alcun documento o scrittura contabile, i cui compensi non regolarizzati siano di ammontare superiore al 10% delle spese per prestazioni di lavoro contabilizzate;

35 Il software Ge.Ri.Co (2003) è scaricabile dal sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente indirizzo: <http://www.agenziaentrate.it/settore/applicazioni/2003/software/index.htm>

- d. la contabilità è sempre inattendibile se gli scostamenti, in valore assoluto, superano la somma di € 25.823,00. Se detti scostamenti, in valore assoluto, non superano la somma di € 2.582,00 la norma della inattendibilità non si applica).

L'accertamento sulla base degli studi di settore, invece, scatta per i professionisti in contabilità ordinaria se viene verificata la sua inattendibilità, indipendentemente dalla regola dei due anni su tre consecutivi.

Per i professionisti gli studi di settore prevedono le seguenti cause di esclusione:

- compensi dichiarati di ammontare superiore a € 5.164.569,00;
- reddito determinato con il metodo forfetario;
- inizio o cessazione dell'attività nel periodo di imposta;
- svolgimento dell'attività in un periodo di imposta non normale (per es. ristrutturazione dello studio per l'intero anno di attività; interruzione della professione per motivi disciplinari etc.);
- classificazione elementi contabili in categoria reddituale diversa da quella contemplata nello studio di settore.

7.2. La sperimentazione e le risultanze sugli ingegneri

Gli studi di settore per i professionisti hanno valenza sperimentale.

Eventuali scostamenti dei compensi rispetto a quelli calcolati da Ge.ri.co. non comportano l'azione di accertamento basata esclusivamente sulla non congruità dei compensi dichiarati. **Il verificatore potrà utilizzare gli studi di settore solo come strumento di ausilio e dovrà procedere adottando metodologie di controllo ordinario.**

Gli studi di settore sono definiti sperimentali fino ad approvazione di una nuova versione degli stessi.

Gli studi di settore sperimentali relativi agli ingegneri sono:

- SK02U, in vigore dall'anno 2000, associato al codice di attività IVA n. 74.20.2 (studi di ingegneria) - dal 01/01/2004 codice attività ATECOFIN n. 74.20.F;
- SK23U, in vigore dall'anno 2002, associato al codice di attività IVA n. 74.20.3 (studi di ingegneria integrata) -dal 01/01/2004 codice di attività ATECOFIN n. 74.20.

8. Le ritenute

8.1. Le ritenute di acconto applicate all'ingegnere

Il professionista sconta sui propri compensi l'applicazione della ritenuta d'acconto ai fini IRPEF, quando esegue prestazioni a favore di altre imprese o a favore di altri professionisti.

Il professionista che effettua le prestazioni nei confronti di:

- imprese private ed enti pubblici
- società di persone e di capitali
- esercenti arti e professioni in forma individuale
- condomini
- studi associati

deve scontare sul compenso percepito la ritenuta IRPEF, a titolo di acconto, pari al 20% del totale imponibile. La ritenuta è trattenuta dal sostituto di imposta e potrà essere considerata dal professionista quale acconto sul versamento delle imposte liquidate in sede di dichiarazione dei redditi.

Nella base imponibile su cui calcolare la ritenuta di acconto, non devono comprendersi la rivalsa (2%) operata per il versamento del contributo ad Inarcassa, nonché le anticipazioni fatte dal professionista, in esecuzione dell'incarico, in nome e per conto del cliente, purché siano debitamente documentate ed inerenti all'incarico stesso (si ricorda che dette anticipazioni non fanno base imponibile ai fini IVA ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. 633/72). L'obbligo del sostituto di imposta³⁶ di effettuare la ritenuta è tassativo e deve essere eseguito quand'anche il professionista non la esponga in fattura.

Il versamento degli acconti di imposta sarà eseguito mediante delega bancaria MOD. F24, con codice tributo 1040, entro il giorno 16 del mese successivo al mese di pagamento (qualora si paghi parzialmente la fattura, il relativo versamento della ritenuta va proporzionato al medesimo acconto della fattura pagato).

Il privato (non soggetto IVA) che si avvale dei servizi di un ingegnere non è sostituto di imposta e non deve perciò effettuare la ritenuta quando paga il professionista.

8.2. Le ritenute di acconto applicate dall'ingegnere

Il professionista diventa sostituto di imposta quando trattiene e versa le ritenute di acconto applicate ad altri soggetti, quali dipendenti, collaboratori, altri professionisti.

³⁶ Chi (datore di lavoro, ente pensionistico, etc.) per legge sostituisce in tutto o in parte il contribuente (sostituto) nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, trattenendo le imposte dovute dai compensi, salari, pensioni o altri redditi erogati e successivamente versandole allo Stato. I sostituti di imposta sono tenuti a denunciare annualmente le trattenute operate tramite un'apposita dichiarazione (modello 770).

Il professionista deve trattenere e versare all'erario gli acconti di imposta quando retribuisce collaboratori e dipendenti e quando paga le parcelle ad altri professionisti.

I casi più ricorrenti si verificano per il pagamento di compensi a:

- dipendenti (la paga viene corrisposta al netto della ritenuta calcolata tenendo conto delle aliquote di imposta IRPEF, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni di imposta previsti per il reddito dell'anno, operando le dovute deduzioni e detrazioni);
- collaboratori coordinati e continuativi (in merito alle aliquote da applicare per l'effettuazione della ritenuta si rinvia a quanto specificato per i dipendenti, in quanto trattasi di redditi assimilati al lavoro dipendente; per distinguere il tipo di collaborazione si fa esplicito rinvio alla capitolo 2 paragrafo 2.6);
- lavoratori occasionali (si applica una ritenuta del 20%, da versare con il codice tributo 1040. per la individuazione della tipologia di collaborazione si rinvia al capitolo 2 paragrafo 2.6);
- associati in partecipazione (che apportano esclusivamente lavoro, percepiscono il provento al netto della ritenuta di acconto del 20%, da versarsi nei modi e nei termini sopra indicati con il codice tributi 1041);
- altri professionisti.

8.3. Le certificazioni

Il professionista sostituto di imposta è tenuto a consegnare al sostituito (percipiente dipendente, collaboratore, altro professionista) determinate certificazioni attestanti la tipologia e i compensi erogati e le ritenute di acconto versate, ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n.322/98, comma 6-ter.

Sostanzialmente le certificazioni che il professionista deve rilasciare sono:

- modello CUD (in forma non libera - utile anche per certificare i contributi previdenziali ed assistenziali versati), per i redditi corrisposti a dipendenti e redditi assimilati a lavoratori dipendenti (collaboratori coordinati e continuativi, indennità. etc);
- certificazione dei redditi di lavoro autonomo (in forma libera), per compensi corrisposti a lavoratori autonomi (professionisti e occasionali).

Dette certificazioni devono riportarsi sul modello dichiarativo del sostituito di imposta, c.d. MOD. 770, su cui riportare anche i dati relativi alle posizioni previdenziali e relativi versamenti contributivi.

9. Le dichiarazioni fiscali

L'attività svolta dal professionista nell'anno solare deve essere dichiarata annualmente al fisco, sia al fine del controllo da parte di quest'ultimo sia al fine della autoliquidazione e versamento delle imposte ovvero della esposizione di eventuali crediti erariali.

La dichiarazione annuale, nella forma unificata, è una dichiarazione solitamente costituita da quattro distinte dichiarazioni:

- REDDITI;
- IRAP;
- IVA;
- SOSTITUTO D' IMPOSTA, c.d. mod. 770 ordinario.

Le condizioni necessarie per questo tipo di dichiarazione sono:

- il periodo di imposta coincide con l'anno solare³⁷;
- la presentazione prevede almeno due delle quattro dichiarazioni.

Qualora il contribuente non soddisfi, allo stesso tempo, le due condizioni sopra specificate, deve presentare le singole dichiarazioni autonomamente e secondo le proprie scadenze.

Modalità di presentazione

Il contribuente può presentare la/ le dichiarazione/i in 5 modi differenti:

- presentare la dichiarazione ad un'agenzia postale;
- trasmettere direttamente in via telematica;
- rivolgersi a intermediario abilitato;
- rivolgersi agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate;
- presentare la dichiarazione ad una banca convenzionata.

La trasmissione telematica è obbligatoria per:

- i contribuenti tenuti alla dichiarazione IVA (escluse persone fisiche che hanno realizzato un volume di affari inferiore a € 25.822,84 nel relativo periodo di imposta);
- i soggetti tenuti alla presentazione del Mod. 770 sia ordinario che semplificato;

37 Solo l'esercizio della professione in forma associata o societaria può configurare ipotesi di periodi di imposta non coincidenti con l'anno solare.

Per lo studio associato una delle ipotesi in cui l'esercizio dell'attività si svolge in un periodo diverso dall'anno solare si verifica quando la attività inizia o cessa durante un periodo di imposta (eccezione a questa regola deve segnalarsi qualora un periodo di esercizio è inferiore a 365 giorni ma cessa esattamente il 31 dicembre).

- i soggetti tenuti alla presentazione del modello di comunicazione dati per l'applicazione degli studi di settore.

Il professionista ingegnere, obbligato alla comunicazione dei dati per l'applicazione degli studi di settore -eccezion fatta per i previsti citati casi di esclusione -, è, di norma, soggetto obbligato alla trasmissione delle dichiarazioni in via telematica.

Termini di presentazione delle dichiarazioni

In breve, per la presentazione delle dichiarazioni in banca o posta (nei casi consentiti) i contribuenti devono presentare i modelli cartacei dal 2 maggio al 2 agosto dell'anno successivo a quello di dichiarazione dello stesso anno.

I soggetti che presentano le dichiarazioni, anche in forma unificata, in via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato, devono rispettare il termine del 31 ottobre dell'anno successivo al periodo di imposta dichiarato.

L'invio del mod. 770 semplificato deve essere effettuato entro il 30 settembre dello stesso anno.

Si ricorda che la comunicazione dei dati IVA (da non confondere con la vera e propria dichiarazione IVA) deve essere effettuata entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello relativo alla comunicazione.

10. I contributi previdenziali

Inarcassa è l'associazione privata che garantisce la tutela previdenziale degli ingegneri e degli architetti, a cui si devono obbligatoriamente iscriversi tutti i professionisti in possesso dei seguenti tre requisiti:

1. iscrizione all'albo professionale degli ingegneri o degli architetti;
2. non assoggettamento ad altra forma di previdenza obbligatoria;
3. possesso di partita IVA individuale, ovvero in qualità di componente di associazione o di società di professionisti, costituita nelle forme di cui alla legge 415/98 (società semplice, società in nome collettivo, società in accomandita semplice, società cooperative), aventi ad oggetto attività di progettazione, studi di fattibilità, ricerche, consulenze, ecc. i cui soci siano tutti iscritti nei rispettivi albi professionali.

L'obbligo contributivo degli ingegneri si assolve attraverso versamenti obbligatori, calcolati in percentuale sui redditi prodotti³⁸.

I contributi previdenziali dovuti dagli iscritti a Inarcassa sono :

- **Contributo soggettivo, da calcolarsi in ragione percentuale sulla base del reddito professionale netto dichiarato ai fini I.R.P.E.F.**
- **Contributo integrativo, da calcolarsi in ragione percentuale sulla base del volume di affari dichiarato ai fini IVA**
- **Contributo maternità**

10.1. Il contributo soggettivo

Per il 2004 il contributo soggettivo è fissato in misura pari al 10% del reddito professionale dichiarato ai fini IRPEF sino a € 75.150,00, ed al 3% sul reddito eccedente

È comunque dovuto un contributo minimo - il cui valore è soggetto a rideeterminazione sulla base dell'indice annuale ISTAT - che è pari, per l'anno 2004, a € 1.115,00, frazionabile in dodicesimi in relazione ai mesi solari di iscrizione all'ente.

I neoiscritti di età inferiore ai 35 anni hanno diritto, per i primi tre anni solari di iscrizione, alle seguenti riduzioni contributive:

³⁸ Se il professionista diviene lavoratore dipendente o se l'ingegnere chiude la Partita IVA deve darne comunicazione ad Inarcassa, allegando nel primo caso un'attestazione del datore di lavoro dalla quale risulti la data di assunzione o nel caso di chiusura dell'IVA, il certificato di cessazione rilasciato dall'Ufficio IVA. Entrambi i casi comportano la cancellazione dai ruoli di Inarcassa.

- dimezzamento della prima aliquota di calcolo (dal 10% al 5%);
- dimezzamento della seconda aliquota di calcolo (dal 3% all'1,5%);
- riduzione ad un terzo del contributo minimo.

10.2. Il contributo integrativo

Il contributo integrativo è dovuto da tutti gli ingegneri iscritti all'Albo (anche se non iscritti alla cassa di previdenza perché dipendenti) ed è calcolato in misura pari al 2% di tutti i corrispettivi rientranti nel volume d'affari dichiarato ai fini IVA.

È previsto un contributo minimo - il cui valore è soggetto a rideterminazione sulla base dell'indice annuale ISTAT, che è pari per l'anno 2004 a € 335,00 - frazionabile in dodicesimi in relazione ai mesi solari di iscrizione.

I neoiscritti di età inferiore ai 35 anni hanno diritto, per i primi tre anni solari di iscrizione, alla riduzione ad un terzo del contributo minimo.

Il contributo integrativo è ripetibile nei confronti dei committenti della prestazione professionale.

Il contributo integrativo non è dovuto per le prestazioni effettuate nei rapporti di collaborazione tra ingegneri e architetti, anche in quanto partecipanti ad associazioni o società di professionisti e non è dovuto neppure per le prestazioni effettuate nei rapporti di collaborazione fra società di ingegneria e fra queste ed i soggetti precedentemente indicati.

10.3. Il contributo di maternità

Il contributo di maternità annuo è a carico di tutti gli iscritti ad Inarcassa, per la copertura degli oneri connessi alla erogazione della indennità di maternità per le libere professioniste. Per l'anno 2004 ammonta a € 66,00.

Gli iscritti da meno di un anno versano anche in questo caso un importo rapportato ai mesi di effettiva iscrizione.

10.4. La comunicazione del reddito professionale IRPEF e del volume d'affari IVA

Ogni anno entro il 31 agosto deve essere data comunicazione del reddito professionale e del volume d'affari IVA dell'anno precedente tramite raccomandata o via on-line³⁹.

³⁹ Vedi: <http://www.inarcassa.it>

Hanno l'obbligo di comunicare annualmente a Inarcassa l'ammontare del reddito professionale IRPEF e del volume di affari IVA:

- tutti i professionisti iscritti a Inarcassa anche se le dichiarazioni fiscali non sono state presentate o sono negative;
- tutti i professionisti iscritti agli Albi, titolari di partita IVA per l'intero anno solare o per parte di esso, anche se non iscritti a Inarcassa, che nell'anno oggetto di dichiarazione abbiano svolto atti di libera professione, anche se le dichiarazioni fiscali sono state negative.
- gli eredi dei professionisti deceduti.

Sono, invece, esonerati dall'invio della comunicazione i soli professionisti non iscritti a Inarcassa che:

- per l'anno relativo alla dichiarazione non sono tenuti a presentare la dichiarazione fiscale agli effetti dell'IRPEF e del volume d'affari IVA, relativamente ad attività professionale;
- siano iscritti anche ad altri albi professionali e che, a seguito di espressa previsione legislativa, abbiano esercitato il diritto di opzione per l'iscrizione ad altra Cassa Previdenziale con decorrenza anteriore all'anno cui si riferisce la dichiarazione.

La comunicazione obbligatoria deve essere effettuata con il modulo DICH. che Inarcassa spedisce a tutti i professionisti iscritti agli Albi.

Nel modello deve essere trascritto l'ultimo **reddito netto** dichiarato ai fini IRPEF e pertanto comprensivo dell'adeguamento agli studi di settore:

- per i professionisti che svolgono **solo attività in forma individuale**, deve essere riportata la cifra dichiarata come reddito professionale (nel 2003 **quadro RE** del Modello Unico 2003);
- per i professionisti che svolgono **solo attività in forma associata**, deve essere trascritto il reddito di partecipazione quale dichiarato per la quota di competenza (**quadro RH** del Modello Unico 2003);
- per i soci di società di professionisti di cui alla legge n. 415/98, **comma 6, lettera a** che svolgono **solo attività in forma societaria**, deve essere trascritto il reddito di partecipazione quale dichiarato per la quota di competenza (**quadri RH e RI** Modello Unico 2003).
- per i professionisti che **svolgono attività sia in forma individuale che associata ovvero quali soci di società di professionisti**, deve essere trascritta la **somma di tutti i redditi derivanti da tali forme d'attività (quadri RE, RH e RI del Modello Unico 2003).**

I **compensi** relativi alle **collaborazioni coordinate e continuative se attinenti alla professione** e, pertanto, assoggettabili a contribuzione Inarcassa, devono essere **inclusi nel reddito professionale** (vale per **iscritti** ad Inarcassa).

Le **Società di professionisti**, i cui soci sono tenuti a comunicare il reddito professionale e il volume d'affari IVA in base alla propria quota di partecipazione, devono avere le forme giuridiche previste dalla legge n. 415/98 (Merloni ter). Tali forme sono le seguenti:

- società semplice;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;
- società cooperative.

I soci delle **Società di professionisti** devono essere **tutti iscritti** ai rispettivi albi professionali. L'attività professionale svolta deve essere derivante da:

studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzione dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi d'impatto ambientale.

I soci delle **Società cooperative**, dichiarano il reddito di partecipazione nel **quadro RI** del Modello Unico del 2003.

Nel modello deve essere indicato il **volume di affari IVA individuale** prodotto per l'anno fiscale **di riferimento**.

Dall'importo del volume d'affari IVA individuale deve essere dedotto il totale del contributo integrativo assoggettato ad IVA nel corso dell'anno di riferimento.

Nella determinazione del volume d'affari assoggettabile al contributo si dovrà tener conto del fatto che il contributo integrativo non è dovuto per le prestazioni effettuate nei rapporti di collaborazione tra ingegneri e architetti, anche in quanto partecipanti ad associazioni o società di professionisti e non è dovuto neppure per le prestazioni effettuate nei rapporti di collaborazione fra Società di Ingegneria e fra queste ed i soggetti precedentemente indicati

10.5. Le modalità di pagamento dei contributi

Da alcuni anni è stato introdotto il pagamento tramite bollettino M.AV. (Mediante Avviso), inviato dalla BANCA POPOLARE DI SONDRIO in tempo utile per il versamento. L'intero importo dovuto come contributo soggettivo, integrativo e maternità, viene suddiviso in due rate con scadenza 30 giugno e 30 settembre.

Anche il conguaglio, eventualmente dovuto, deve essere corrisposto entro il 31 dicembre tramite bollettino M.AV. inviato dalla BANCA POPOLARE DI SONDRIO in tempo utile per il versamento.