

# NOZIONI TRIBUTARIE DI BASE

Relazione tenuta dal dott. Gianni Sismondi, dottore commercialista in Firenze al Convegno di studio “Guida fiscale per l’avvocato” organizzato dalla Fondazione per la Formazione Forense dell’Ordine degli Avvocati di Firenze, tenutosi il giorno 29 aprile 2011.

Reddito professionale → conseguito per professione abituale ancorchè non esclusiva di attività intellettuale.

IMPOSTE  
DIRETTE

Possesso  
del  
reddito

=

Ricavi - costi  
dell'attività

CRITERIO GENERALE E' IL CRITERIO DI CASSA

Sussistono deroghe specifiche al criterio di cassa per alcuni costi:

- T.F.R. (art. 54, IV co.),
- Ammortamenti (art. 54, II co.) per i beni strumentali di costo  $>$  €. 516,46,
- Spese relative a ristrutturazione/manutenzione immobili (art. 54,II co.).

Per gli artisti e professionisti in regime ordinario il reddito viene determinato in base a scritture contabili.

Tramite le scritture devono essere rilevati tutti i proventi percepiti e le spese sostenute nell'anno di esercizio dell'attività (art. 19 D.P.R. 600/73).

Le scritture contabili possono essere tenute direttamente dal contribuente nei luoghi in cui viene esercitata l'attività oppure da altri soggetti (commercialisti). In tal ultimo caso, è necessario che il **depositario** rilasci al contribuente una **attestazione** contenente la specificazione delle scritture in suo possesso, nonché la sua disponibilità alla loro esibizione, su richiesta degli organi di controllo.

**Esistono due diversi regimi di contabilità:**

- semplificata
- ordinaria

Essi differiscono tra loro per la complessità degli adempimenti contabili obbligatori.

## Semplificata

In generale per gli artisti e professionisti (non minimi) è **obbligatoria**, indipendentemente dall'ammontare dei compensi conseguiti. Prevede minori obblighi contabili e chi l'utilizza è sempre soggetto all'accertamento presuntivo con i **parametri**. E' possibile anche l'accertamento presuntivo in base agli **studi di settore**, purché i compensi non superino 5.164.568,99 euro.

## Ordinaria

E' necessaria una **apposita opzione**. Se è correttamente tenuta, alla determinazione del reddito non sono applicabili i parametri presuntivi, mentre sono applicabili gli studi di settore.

Tuttavia, in caso di accertamento di contabilità inattendibile, trovano applicazione i parametri e, naturalmente, gli studi di settore.

# Contabilità semplificata

Sono obbligatorie le seguenti scritture contabili (art. 19 c. 1 e 2 D.P.R. 600/73; art. 3 c. D.P.R. 695/96).

## Libri contabili

- **Registri IVA acquisti e vendite (fatture emesse)**

- **Registro degli incassi e pagamenti o, alternativamente, l'annotazione degli incassi e pagamenti e delle altre operazioni non rilevanti ai fini IVA, sui registri IVA**

- **Apposite scritture per il personale dipendente (art.21 D.P.R.600/73), cioè il libro unico del lavoro che ha sostituito il libro paga ed il libro matricola.**

**REGISTRI IVA  
acquisti e vendite**

**REGISTRI degli  
incassi e pagamenti**

Devono avere le pagine numerate progressivamente e non devono essere preventivamente bollati.

## LIBRI IVA

Nel libro fatture emesse devono essere riportate tutte le fatture entro 15 giorni dalla data di emissione.

Nel libro degli acquisti devono essere riportate tutte le fatture ricevute ed inerenti la professione entro il 31/12 del II anno successivo (ai fini IVA)

entro

l'anno di pagamento (ai fini II.DD.)

## LIBRO DEGLI INCASSI E PAGAMENTI

Vi devono essere annotate cronologicamente  
– entro 60 giorni dall'incasso o dal  
pagamento – **le somme percepite** sotto  
qualsiasi forma o denominazione  
nell'esercizio dell'attività professionale, anche  
a titolo di partecipazione agli utili e le **spese  
inerenti** delle quali si chiede la deduzione  
analitica.

Nel caso in cui il registro incassi e pagamenti sia **sostituito da quelli tenuti ai fini IVA**, negli stessi devono essere separatamente annotati gli incassi dei compensi, i pagamenti delle spese e le altre operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA (ad esempio le quote di ammortamento deducibili, i rimborsi spese, ecc.).

Se l'effettivo incasso dei compensi o l'effettivo pagamento delle spese non ha luogo nell'anno in cui è stata registrata la fattura emessa o ricevuta, bisogna effettuare, con riferimento alle distinte operazioni, specifiche registrazioni dalle quali devono risultare gli importi complessivi dei **mancati incassi e pagamenti**. Gli stessi devono poi essere annotati, con riferimento al periodo di imposta in cui vengono effettivamente ricevuti o effettuati. Al fine di indicare correttamente l'entità di tali mancati incassi e pagamenti è necessario evidenziare il loro ammontare globale in chiusura d'anno. E', tuttavia, opportuno specificare, con riferimento a tale ammontare, le singole operazioni dalle quali scaturisce.

## Contabilità ordinaria

Opzione (art. 3 c. 2 D.P.R. 695/96): la tenuta della contabilità ordinaria è possibile indipendentemente dall'ammontare dei compensi conseguiti, solo a seguito di opzione, avente validità annuale, esercitata mediante il comportamento concreto, poi formalizzato con **apposita comunicazione** nel Modello Unico.

## Registri obbligatori

- **Registro cronologico** dei componenti di reddito e dei relativi movimenti finanziari. Libro annotato cronologicamente, entro 60 giorni dall'incasso o dal pagamento, le operazioni produttive di componenti positivi e negativi di reddito, nonché le relative movimentazioni finanziarie.  
Il registro deve essere numerato progressivamente dal contribuente.

- **Registri IVA acquisti e vendite ed il registro dei beni ammortizzabili; quest'ultimo può essere sostituito dalle specifiche annotazioni prescritte per lo stesso da apporre sul registro IVA acquisti.**

Tali registri possono, tuttavia, **non essere tenuti a condizione** che:

- le registrazioni siano effettuate nel registro cronologico nei termini previsti dalla disciplina dell'IVA per i relativi registri;
- su richiesta dell'amministrazione finanziaria siano forniti, in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare nei menzionati registri.

- **Le apposite scritture per il personale dipendente** nelle quali vanno indicati i contributi obbligatori, i compensi e le altre somme erogate.

## **LIBRO DELLE SOMME IN DEPOSITO**

Non è un libro obbligatorio, ma è necessario qualora il professionista (avvocato, commercialista o notaio) detenga delle somme di terzi in deposito (art. 3 D.M. 31/10/1974).

Il libro può essere sostituito da apposita scrittura nel libro degli incassi e delle spese (art. 3 D.M. 20/12/1990) .

## **LIBRO (ARCHIVIO) ANTIRICICLAGGIO**

L'archivio può essere formato e gestito a mezzo di strumenti informatici o cartacei. Da esso si deve desumere l'identità del cliente, i suoi estremi, il codice fiscale e l'eventuale partita iva , la natura delle prestazioni eseguite.

Se cartaceo, deve essere numerato progressivamente e siglato in ogni pagina a cura del professionista o di un suo collaboratore autorizzato per iscritto, con l'indicazione, alla fine dell'ultimo foglio, del numero delle pagine di cui e' composto il registro e l'apposizione della firma delle suddette persone.

Il registro deve essere tenuto in maniera ordinata, senza spazi bianchi e abrasioni.

## Dichiarazioni annuali

**Imposte dirette:** il contribuente deve dichiarare il reddito dell'attività di lavoro autonomo (utilizzando il modello Unico, quadro RE, sezione I) e sommarlo agli eventuali altri redditi posseduti.

## **IVA:**

- il contribuente deve comunicare telematicamente, entro il 28 febbraio di ogni anno, i dati complessivi delle operazioni effettuate e delle liquidazioni periodiche relative all'anno precedente (sono esentati i minimi e chi ha volume di affari inferiore ad €. 25.000,00);
- il contribuente, unitamente alla dichiarazione dei redditi, deve presentare telematicamente la dichiarazione annuale IVA (modello

**Sostituto di imposta:** per quanto riguarda gli adempimenti del lavoratore autonomo in qualità di sostituto di imposta (ritenute fiscali a dipendenti, collaboratori ed altri professionisti).

# IVA

Cessioni di beni

Presupposto (art. 1 D.P.R.  
633/72):

**Prestazioni di servizi**  
(le prestazioni verso corrispettivi  
dipendenti da contratto d'opera ... e  
in genere da obbligazioni di fare, non  
fare e di permettere)

... effettuate nell'esercizio di arti o professioni e cioè "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo" (art. 5).

## Effettuazione dell'operazione (art. 6)

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo ovvero, alla emissione della fattura (totale o parziale), se ciò si verifica anteriormente al pagamento.

# TERRITORIALITÀ

,

Per essere imponibili le prestazioni devono essere effettuate nel territorio dello Stato e ciò si verifica:

- b) quando sono rese a soggetti passivi (cioè dotati di partita iva) stabiliti in Italia;
- c) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi italiani.

## BASE IMPONIBILE

E' costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al prestatore, compresi gli oneri e le spese inerenti alla esecuzione.

Sono esclusi dalla base imponibile “le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate” (art. 15, lett. c).

## LA FATTURA (art. 21)

Chi effettua la prestazione di servizi deve emettere la fattura che deve essere consegnata, spedita o trasmessa elettronicamente all'altra parte.

La fattura deve essere datata e numerata in ordine progressivo per anno solare e deve contenere:

- 1) Denominazione, residenza o domicilio dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione;
- 2) Partita IVA del prestatore;
- 3) Natura, qualità e quantità dei servizi oggetto della prestazione;
- 4) Corrispettivi ed altri dati necessari per determinare la base imponibile;
- 5) Aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile;
- 6) Eventuali titoli di esenzione, non imponibilità o altro.

Non sono elementi essenziali  
ma è utile che risultino  
dalla fattura:

- il numero di partita IVA e/o  
il codice fiscale del cliente;
- l'ammontare della  
(eventuale) ritenuta di  
acconto da effettuare da  
parte del cliente.

La fattura è emessa al momento della effettuazione dell'operazione, normalmente in duplice esemplare.

La trascrizione delle fatture emesse nel relativo libro IVA deve essere effettuata entro 15 giorni, indicando il numero progressivo, la data di emissione, l'ammontare imponibile, l'aliquota applicata, la denominazione del committente il servizio.

# ACQUISTI

Il committente deve numerare in ordine progressivo le fatture (e le bollette doganali) dei beni e servizi acquistati o importati e deve annotarle nell'apposito registro.

Dalla registrazione devono risultare:

3. La data della fattura;
4. Il numero progressivo attribuito;
5. La denominazione dell'emittente;
6. L'ammontare imponibile;
7. L'ammontare dell'imposta detraibile e non detraibile

## LIQUIDAZIONI PERIODICHE

L'ammontare dell'IVA relativa alle fatture emesse nel periodo (mensile o trimestrale) dedotto l'ammontare dell'IVA detraibile sulle fatture ricevute (registrate nello stesso periodo) determinano l'importo del tributo IVA da versare tramite modello F24.

La liquidazione periodica deve risultare da apposita trascrizione sul

## Ritenute su redditi di lavoro autonomo

L'art. 25, co. 1, del DPR 600/73 prevede l'applicazione di una ritenuta del 20% a titolo di acconto dell'IRPEF sui compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, corrisposti a soggetti residenti:

- per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente ovvero rese a terzi o nell'interesse di terzi;
- per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

## Soggetti obbligati all'effettuazione della ritenuta (i sostituti di imposta)

Sono obbligati ad effettuare la ritenuta all'atto del pagamento del compenso i soggetti indicati all'art.25 del DPR 600/73, vale a dire:

- le società di capitali residenti;
- gli enti commerciali residenti;
- gli enti non commerciali residenti;
- le associazioni non riconosciute, i consorzi ed i soggetti ad essi equiparati;
- i condomini;
- le società di persone residenti;
- le società di armamento residenti;
- le società di fatto o irregolari residenti;
- le società o le associazioni professionali residenti;
- le aziende coniugali residenti;
- i gruppi europei d'interesse economico (GEIE);
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo;
- i curatori fallimentari e i commissari liquidatori;
- gli eredi che non proseguono l'attività del sostituto d'imposta deceduto;
- le società e gli enti, con o senza personalità giuridica, non residenti in Italia;
- i rappresentanti fiscali dei soggetti non residenti;
- i *trust*.

I compensi sono fiscalmente rilevanti al momento della **percezione**: il criterio di tassazione espressamente previsto dal legislatore è, infatti, quello di cassa.

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

Rientrano, inoltre, tra i compensi richiamati soggetti a ritenuta:

- i risarcimenti e i proventi conseguiti in sostituzione o per la perdita dei redditi di lavoro autonomo;
- gli interessi moratori e di dilazione per tardivo pagamento di compensi;
- i rimborsi spese, salvo quelle anticipate in nome e per conto del cliente;
- i redditi professionali incassati dagli eredi o legatari in caso di morte del professionista.

La **base imponibile** della ritenuta è rappresentata dal compenso lordo corrisposto.

I **contributi previdenziali e assistenziali** dovuti dai professionisti iscritti in Albi alle rispettive Casse di Previdenza sono esclusi dalla determinazione del reddito e, di conseguenza, non sono assoggettati a ritenuta.

## VERSAMENTI E CODICI TRIBUTO

Le somme dovute a titolo di ritenuta del 20% sui redditi di lavoro autonomo (non esteri) rientrano nella disciplina dei versamenti unificati e della compensazione e devono quindi essere versate:

- tramite il modello F24;
- entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui il pagamento è stato effettuato.

Ai fini del versamento della ritenuta occorre utilizzare il codice tributo

**la certificazione rilasciata dal  
sostituto  
(art. 4 D.P.R. 22/7/1998 n. 322)**

Il sostituto di imposta deve rilasciare al sostituito entro il 28/2 di ogni anno una certificazione attestante i redditi corrisposti nell'anno e le ritenute effettuate.

## MANCATO RILASCIO DEL CERTIFICATO

Lo scomputo delle ritenute subite sui redditi di lavoro autonomo può avvenire anche se il contribuente/sostituito non è in grado di esibire la certificazione a condizione che egli possa dimostrare l'avvenuta effettuazione della ritenuta mediante documentazione alternativa (ris. Agenzia Entrate 19.3.2009 n.68).

Il contribuente, in sede di contraddittorio, può produrre congiuntamente la fattura emessa nei confronti del sostituto e la documentazione bancaria comprovante che l'importo è stato incassato al netto della ritenuta.

È inoltre necessario che il contribuente alleggi una dichiarazione sostitutiva di notorietà ove egli dichiari, sotto la propria responsabilità, che la documentazione attestante il pagamento si riferisce a una determinata fattura regolarmente contabilizzata.

Dott. Gianni Sismondi - Relazione su Le Nozioni

Tributarie di base – Firenze, 29 aprile 2011