

**GAMMA *di Savina Bonnin***

|

***MANUALE FISCALE***

*per*

***OPERATORI SHIATSU***

*e in*

***DISCIPLINE BIONATURALI***

**GAMMA *di Savina Bonnin* – Via Pasquale Paoli 52 - 10134 TORINO – Telefono e Fax 011 3190702**  
*e-mail: [savina.bonnin@tiscali.it](mailto:savina.bonnin@tiscali.it)*

A cura di Renzo Chiampo

Hanno collaborato: Renzo Chiampo, Savina Bonnin, Valter Vico,

vers. 2015-01

## MANUALE FISCALE per OPERATORI SHIATSU e in D.B.N.

### INDICE

Modalità di consultazione del Manuale	pag.	2
Copyright	pag.	2
Prefazione	pag.	3
Cosa è lo Shiatsu	pag.	4
La posizione fiscale dell'operatore shiatsu	pag.	5
I titoli necessari per effettuare trattamenti shiatsu	pag.	6
Modalità di svolgimento dell'attività	pag.	8
L'agibilità dei locali	pag.	9
Inquadramento fiscale dell'operatore shiatsu	pag.	10
Regime dei contribuenti minimi	pag.	11
Regime forfetario agevolato	pag.	12
Regime ordinario	pag.	15
Lavoro autonomo occasionale	pag.	16
Lavoro accessorio	pag.	17
Prestazioni gratuite	pag.	18
Lavoro in nero	pag.	18
Il lavoro a progetto	pag.	19
Contemporaneità lavoro dipendente e lavoro autonomo	pag.	21
Contemporaneità attività professionale e artigiana	pag.	22
Il momento impositivo ai fini IVA e II.DD.	pag.	23
La fatturazione dell'operatore shiatsu	pag.	24
La marca da bollo	pag.	31
I costi deducibili dell'operatore shiatsu	pag.	34
Spese per partecipazione a corsi e seminari	pag.	37
Il rimborso spese	pag.	38
Gli studi di settore applicati all'operatore shiatsu	pag.	42
Trattamento shiatsu: lavoro professionale o occasionale	pag.	44
Ritenute sui redditi di lavoro autonomo	pag.	48
Sanzioni fiscali	pag.	50
Il ravvedimento operoso	pag.	51
I.N.P.S. – gestione separata	pag.	52
Associazione culturale – Trattamento shiatsu ai soci	pag.	54
Associazioni – Compensi agli associati	pag.	57
Le associazioni sportive dilettantistiche	pag.	58
Operatori e Insegnanti shiatsu e A.S.D.	pag.	61
Operatori shiatsu ed associazioni non riconosciute	pag.	63
L'apertura dello "Studio" dell'operatore shiatsu	pag.	65
Studio Olistico o Centro Benessere	pag.	67
La pubblicità dell'operatore shiatsu	pag.	69
Attività esercitata: shiatsu estetico	pag.	70
La classificazione ISTAT delle professioni	pag.	73
L'operatore shiatsu e la privacy	pag.	74
Privacy – il consenso informato	pag.	79
Adempimenti legge 4/2013	pag.	85

L'operatore shiatsu venditore porta a porta	pag.	87
Ayurveda	pag.	89
Pilates	pag.	90
Operazioni con l'estero	pag.	91
Prestazioni effettuate in Italia da residente	pag.	92
Fatture intracomunitarie ed extracomunitarie	pag.	95
Il VIES	pag.	98
Il modello INTRASTAT	pag.	99
Acquisto di beni e servizi da un Paese U.E.	pag.	100
Prestazioni dell'operatore shiatsu all'estero	pag.	101
Libera circolazione dei professionisti nella U.E.	pag.	105
Prestazioni svolte all'estero da italiano	pag.	106
Prestazioni svolte in Italia da non residente	pag.	109
Assoggettamento all'IRPEF di prestazioni estere	pag.	111
Convenzioni per evitare la doppia imposizione fiscale	pag.	112
Legge 14 gennaio 2013	pag.	113

*L'edizione 2015 del Manuale Fiscale, in occasione degli aggiornamenti conseguenti la Legge di Stabilità ed il decreto semplificazioni, è rivisitata sia nel contenuto sia nella forma.*

*In particolare sono stati aggiornati tutti i capitoli in conseguenza dell'introduzione del nuovo regime agevolato e della variazione delle aliquote contributive della Gestione Separata dell'INPS. E' stato stralciato ed implementato il capitolo relativo alle leggi e normative regionali, che ora viene presentato in un Manuale specifico.*

## MODALITA' DI CONSULTAZIONE DEL MANUALE

Del presente manuale devono essere letti con attenzione l'indice e le pagine da 4 a 10.

Gli altri capitoli devono essere consultati nel caso di specifico interesse.

## COPYRIGHT

Il MANUALE FISCALE per OPERATORI SHIATSU e in D.B.N. è pubblicabile liberamente nella versione originale integrale a seguito di specifica richiesta e conseguente autorizzazione dell'autore.

Il MANUALE FISCALE per OPERATORI SHIATSU e in D.B.N. è pubblicabile liberamente nella versione integrale, apportando le modifiche necessarie per l'adattamento alle esigenza di una determinata attività D.B.N., a seguito di specifica richiesta allegando il testo delle modifiche apportate, e conseguente autorizzazione dell'autore.

I singoli capitoli possono essere pubblicati, integralmente o con modifiche, alle condizioni sopra espresse.

**Nel rispetto del diritto di citazione dell'autore, di cui all'art. 70 della legge 22 aprile 1941 e al D.Lgs. 68/2003.**

*Il MANUALE FISCALE per OPERATORI SHIATSU e in D.B.N. nasce dalla pluriennale esperienza maturata nel fornire agli operatori shiatsu consulenza in merito a problemi di carattere fiscale operativo.*

*Abbiamo riordinato per argomento le risposte fornite ai vari quesiti di interesse generale, ed abbiamo cercato di realizzare un'opera organica, che possa offrire una panoramica la più completa possibile, atta a soddisfare ed a fornire un orientamento sicuro per gli operatori del settore, aggiornandola con le disposizioni della legge sulle professioni non ordinistiche n. 4 del 14 gennaio 2013, del decreto Semplificazioni e della legge di Stabilità per il 2015.*

*Ringraziamo la Federazione Italiana Shiatsu, ora FISieo, che ci ha dato la possibilità di approfondire la nostra conoscenza delle problematiche degli operatori shiatsu.*

*Oltre che per gli operatori shiatsu, il manuale è valido per tutte le discipline olistiche, quindi per tutti gli operatori nel settore del benessere fisico.*

*Si ringrazia quanti hanno collaborato e vorranno collaborare, segnalando inesattezze, carenze, omissioni, frasi di non facile interpretazione.*

*Siamo dispostissimi e lieti di aprire contraddittori sulle questioni che possono apparire controverse, nonché su temi di generale interesse non affrontati nel presente manuale.*

**GAMMA**di Savina Bonnin  
10034 TORINO – via Pasquale Paoli 52  
Tel./Fax 011 3190702 – [savina.bonnin@tiscali.it](mailto:savina.bonnin@tiscali.it)

*è a disposizione, a condizioni particolarmente vantaggiose per l'utente, per la gestione amministrativa e fiscale dell'attività: inquadramento, adempimenti contabili e fiscali, dichiarazione dei redditi.*

## COSA E' LO SHIATSU

Lo Shiatsu

- non è una medicina,
- non è una terapia,
- non è un massaggio,
- non è uno sport.

Per la Legge italiana l'operatore shiatsu non è un operatore sanitario, e lo Shiatsu non è una prestazione sanitaria.

**Il trattamento shiatsu è un trattamento di riequilibrio energetico\*, o di ripristino funzionale\*, basato sulle tecniche e sulle teorie della filosofia orientale, volto al recupero ed al mantenimento della vitalità e del benessere psicofisico.**

**Non è e non può essere in alcun modo terapeutico** in quanto l'operatore :

- non considera, non tratta e non si pone come obiettivo la risoluzione di patologie e sintomi che sono di stretta pertinenza medico/sanitaria;
- non considera il proprio intervento sostitutivo di quello del medico;
- non fornisce al ricevente prescrizioni farmacologiche o terapeutiche similari (preparazioni erboristiche, omeopatiche, ecc...)
- non ha il titolo professionale necessario per effettuare trattamenti terapeutici.

**Non è e non può essere considerato un massaggio estetico** in quanto:

- non è un massaggio
- in ogni caso non è finalizzato allo scopo di migliorare l'aspetto estetico della persona, requisito qualificante dell'attività di estetista come definito dall'art. 1 della legge 1/1990: "disciplina dell'attività di estetista"

**Non è e non può essere considerato uno sport:**

è sicuramente propedeutico all'attività sportiva, ma non può essere considerato un'attività sportiva.

\* Entrambe le definizioni sono valide, e viene preferita l'una piuttosto che l'altra secondo la Scuola di provenienza

## LA POSIZIONE FISCALE DELL'OPERATORE SHIATSU

## **L'operatore shiatsu**

è un lavoratore autonomo che esercita una libera professione, per l'esercizio della quale non è obbligatoria l'iscrizione in albi o elenchi.

## **Categoria di appartenenza**

Attualmente, non essendo prevista una categoria specifica di "Operatore Shiatsu" o di "Operatore delle Discipline Olistiche per la Salute", l'attività va inquadrata nell'ambito degli "operatori per il benessere fisico".

## **Codice attività Ateco**

96.09.09 ALTRE ATTIVITA' DI SERVIZI PER LA PERSONA nca  
Tipologia attività 64 altri trattamenti di benessere fisico

## **C.C.I.A.A.**

Trattandosi di lavoratore autonomo e non di impresa **non** è richiesta l'iscrizione alla C.C.I.A.A. .

## **S.C.I.A. al Comune**

Trattandosi di professionista non esercente un'attività sanitaria **non** deve essere presentata al Comune la Segnalazione Certificata di Inizio Attività

## **Partita I.V.A.**

L'operatore shiatsu che intraprende l'esercizio della professione deve farne dichiarazione all'Agenzia delle Entrate, la quale attribuirà il numero di partita IVA.

## **I.N.P.S.**

E' necessaria l'iscrizione nella gestione separata dell' I.N.P.S.  
Codice attività 96.09.09 : altre attività di servizi per la persona.

## **IL CODICE ATTIVITA' SECONDO L'ISTAT**

Accedendo al sito ISTAT, alla sezione "strumenti – definizioni e classificazioni", fino a poco tempo fa era suggerita la classificazione dell'operatore shiatsu ai codici:

- 86.90.21 Fisioterapia
- 86.90.29 Altre attività paramediche indipendenti nca

il che era, evidentemente, un'incongruenza.

Ora la classificazione proposta è

- 96.04.10 Servizi di centri per il benessere fisico

che non deve essere utilizzata dall'operatore shiatsu in quanto l'Agenzia delle Entrate considera tale codice utilizzabile esclusivamente per i redditi di impresa e non per il lavoro autonomo.

## **IL CODICE ATTIVITA' SECONDO LA CAMERA DI COMMERCIO**

Gli occidentali, in particolare alcune scuole o laboratori estetici, hanno inventato lo shiatsu estetico. Per cui, sia la Camera di Commercio, sia di conseguenza l'Agenzia delle Entrate, classificano tale attività alla stregua degli estetisti.

Codice Ateco: 96.02.02 Servizi degli istituti di bellezza

Tipologia attività: massaggio manuale (shiatsu, ayurvedico, riflessogeno, ecc...).

In tal caso non si tratta più di lavoro autonomo, bensì di impresa, soggetta a tutte le normative in atto per gli estetisti. **Normative che qui non vengono trattate.**

## **I TITOLI NECESSARI PER EFFETTUARE TRATTAMENTI SHIATSU**

La professione dell'Operatore Shiatsu non è regolamentata per cui apre la partita IVA ed effettuando l'iscrizione all'INPS, si può svolgere l'attività senza problemi. Fermi restando tutti gli adempimenti fiscali conseguenti: emissione della fattura, contabilizzazione, pagamento delle imposte, dichiarazione dei redditi.

Esiste, di fatto, un aspetto deontologico e morale che richiede l'attitudine, la capacità e la preparazione professionale dell'operatore.

Gli operatori shiatsu, **attestati dalla Federazione Italiana Shiatsu Insegnanti ed Operatori**, possono, fra l'altro, godere dei seguenti benefici:

- iscrizione negli elenchi del Registro Italiano Operatori Shiatsu e segnalazione degli operatori su carta, sul sito e telefonicamente,
- utilizzo del logo FISieo nella pubblicità con la dicitura "iscritto al Registro Italiano Operatori Shiatsu",
- assicurazione per eventuali danni a terzi,
- copertura legale,
- agevolazioni e convenzioni, fra cui la consulenza fiscale,
- aggiornamento professionale,
- abbonamento alla rivista Shiatsu News.

La legge 14 gennaio 2013, approvata il 19 dicembre 2012 e pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 26/01/2013, sulle professioni non ordinistiche stabilisce, tra l'altro, che:

- sono escluse dalle professioni oggetto della presente legge le attività intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in albi o elenchi, le professioni sanitarie, i mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinati da specifiche normative. (Art.1, co.2)
- chi svolge una professione oggetto della presente legge deve indicarlo espressamente su ogni documento e rapporto scritto con il cliente. (Art.1, co.3)
- l'esercizio della professione (oggetto della presente legge) è libero e fondato sull'autonomia, sulle competenze e sull'indipendenza di giudizio intellettuale e tecnica. (Art.1, co.4)
- la professione è esercitata in forma individuale, associata, societaria, cooperativa o nella forma di lavoro dipendente. (Art.1, co.5)
- ai professionisti (oggetto della presente legge) non è consentito l'esercizio delle attività professionali riservate dalla legge a specifiche categorie di soggetti. (Art.2, co.6)
- la presente legge promuove l'autoregolamentazione volontaria e la qualificazione dell'attività, anche indipendentemente dall'adesione ad una delle associazioni professionali. (Art.6, co.1)
- le attestazioni rilasciate dalle associazioni professionali non rappresentano requisito necessario per l'esercizio dell'attività professionale. (Art.7, co.2)
- il professionista iscritto all'associazione e che ne utilizza l'attestazione ha l'obbligo di informare l'utenza del proprio numero di iscrizione all'associazione. (Art.8, co.2)

Le associazioni rappresentative degli operatori, ai fini di questa legge dovranno promuovere la formazione permanente degli associati, redigere un codice deontologico, vigilare sulla condotta profes-

sionale degli associati e stabilire le sanzioni disciplinari, rilasciare a richiesta la certificazione di conformità alla norma UNI.

Dovranno altresì informare, sia a mezzo web, sia tramite uno sportello di riferimento, gli utenti delle prestazioni professionali, sui contenuti e sugli aspetti tecnico-scientifici della professione.

E' opportuno rimarcare che la legge 4/2013 non riconosce che lo Shiatsu o una qualsiasi disciplina bionaturale siano una "professione non organizzata in ordini o collegi, così come non riconosce gli amministratori di condominio i consulenti, i grafologi, gli informatici, gli interpreti, ecc...., ma stabilisce che esistono professioni, anche organizzate, volte alla prestazione di servizi e di opere a favore di terzi, esercitate abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale, o comunque con il concorso di questo, diverse dalle attività riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi (professioni ordinistiche), delle professioni sanitarie e dei mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinati da specifiche normative.

Per quanto concerne le discipline bionaturali questa legge riconosce di diritto e di fatto la possibile esistenza di una terza realtà professionale operante nel trattamento del corpo umano, oltre a quella sanitaria per la cura della salute ed a quella estetica per la cura fisica del corpo: quella del trattamento olistico, volta appunto al ricupero del riequilibrio energetico e funzionale del corpo, della mente e dello spirito (leggi discipline bionaturali), che per certi aspetti può avvicinarsi ai principi della medicina, ma assolutamente mai a quelli estetici.

## **MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA'**

L'operatore Shiatsu può svolgere la propria attività:

- **per conto proprio, quale professionista**
- presso la propria abitazione
- presso l'abitazione del cliente
- in un locale apposito adibito a Studio
- presso un locale di terzi (centro benessere, associazione, ente, impresa, professionista)

In tal caso deve essere in possesso di Partita IVA e deve rilasciare fattura intestata al ricevente. Il reddito dovrà essere dichiarato nel quadro RE (LM se contribuente minimo, ?? se forfetario) del modello Unico PF.

Se il locale adibito a Studio è di proprietà di terzi dovrà stipulare:

- un contratto scritto di affitto (che deve essere registrato – quindi soggetto ad imposta di Registro)
- oppure un contratto scritto di comodato d'uso gratuito (che è soggetto a registrazione, quindi ad imposta di registro). L'imposta di registro ammonta a 200 euro.
- oppure nessun contratto registrato se il locale viene utilizzato saltuariamente.

- **per conto di terzi, instaurando con il committente un rapporto di:**
- **lavoro dipendente:** viene regolato con busta paga. Ricorrendone il caso il reddito si dichiara nel quadro RC del modello Unico PF.
- **lavoro a progetto**, ai sensi dell'art. 62 e seguenti della legge Biagi. E' assimilato al lavoro dipendente. Ricorrendone il caso il reddito dovrà essere dichiarato nel quadro RC, sezione I, del modello Unico PF.
- **lavoro occasionale**, ai sensi dell'art. 61 della legge Biagi: se non eccedente i 5.000 euro annui e di periodo non superiore ai 30 gg. per lo stesso committente nell'anno solare. Si dovrà rilasciare una ricevuta e il committente dovrà effettuare la ritenuta del 20%. Il reddito dovrà essere dichiarato nel quadro RL del modello Unico PF.
- **lavoro autonomo (professionale):** l'operatore shiatsu deve essere in possesso di partita Iva. Fattura le prestazioni al committente addebitando l'Iva del 22% e detraendo la ritenuta Irpef del 20% (eccetto in regime di contribuente minimo o forfetario). Il reddito dovrà essere dichiarato nel quadro RE (LM se contribuente minimo, ?? se forfetario) del modello Unico PF.

## L'AGIBILITA' DEI LOCALI

Per esercitare una qualsiasi attività: professionale, artigiana, commerciale od imprenditoriale, è necessario che il locale nel quale viene esercitata sia “agibile”.

E’ opportuno chiarire che praticamente tutte le unità abitative hanno già ottenuto l’agibilità, che, pertanto, deve essere richiesta nel solo caso di nuova costruzione, di ristrutturazione o di riaccatastamento.

Per ottenere l’agibilità il richiedente (o il Comune, in caso di autocertificazione), tra l’altro, deve rivolgersi all’ASL di competenza al fine di ottenere il parere della stessa. Parere che deve riferirsi esclusivamente alla salubrità ed alle condizioni igieniche dei locali.

Ottenuta l’agibilità, chiunque può esercitare nei locali, fermo restando che per determinate attività: studio medico, commercio di alimentari, parrucchieri, estetisti, ecc... è necessario un nulla-osta dell’ASL, specifico per l’attività esercitata, che dovrà essere acquisito dal Comune ai fini del rilascio della licenza di esercizio.

Un avvocato, un ingegnere, un consulente aziendale, non necessitano di autorizzazione alcuna e possono, pertanto, aprire lo studio all’unica condizione che il locale sia “agibile”.

Analogamente l’operatore shiatsu, non essendo l’attività medica o paramedica, né regolamentata da leggi in proposito.

Si tenga presente che al momento in cui si occupa un locale (sia di proprietà, sia in affitto) è necessaria la denuncia ai fini TARI. Ogni Comune ha un proprio modello. Laddove venga richiesta la tipologia di attività è opportuno indicare “trattamento per il benessere fisico, non terapeutico” ed evitare la parola “shiatsu”, in considerazione del fatto che i responsabili di alcuni Comuni tendono ad inquadrare l’attività in ambiti esterni alla professione di operatore shiatsu, quali quello estetico o paramedico, seguendo le indicazioni incongrue dell’Istat e della Camera di Commercio, e richiedendo quindi il nulla-osta dell’ASL; nulla-osta che non può essere concesso in assenza del titolo professionale.

Ovviamente, se l’operatore shiatsu ha voluto qualificare la propria attività tra i “servizi degli istituti di bellezza”, per il rilascio della licenza il Comune dovrà essere in possesso del nulla-osta dell’ASL.

Un punto da considerare è il caso dell’esercizio dell’attività o presso la propria abitazione o presso un’unità abitativa diversa dall’abitazione principale non accatastata come “Ufficio o Studio”.

Normalmente, se l’attività è svolta presso l’abitazione principale, viene riconosciuto l’uso promiscuo dell’abitazione, lasciando invariata la categoria catastale (A2-A3-A4...).

Se, invece, si svolge in unità diversa dall’abitazione principale viene richiesta la variazione in categoria A10 “uffici e studi privati”, con conseguente rinnovo dell’agibilità.

Questo dipende da Comune a Comune. Fermo restando che, se l’attività non rientra tra quelle regolamentate, non occorre il nulla-osta dell’ASL; occorre invece il parere, normalmente già espresso in sede di rilascio dell’agibilità, circa la salubrità e le condizioni igieniche.

E’ buona norma evitare che, nel luogo dove si svolge l’attività, esistano riferimenti (volantini, manifesti, pubblicazioni) diretti od indiretti a “terapie”, “massaggi”, e che l’utente possa in qualche modo fraintendere che la figura dell’operatore shiatsu si sovrapponga a quella dell’operatore sanitario.

## INQUADRAMENTO FISCALE DELL’OPERATORE SHIATSU

- Per svolgere l'attività di operatore shiatsu esistono, al momento, solo 4 possibilità:
- a) quale operatore professionale con partita IVA
  - b) quale operatore occasionale senza partita IVA
  - c) gratuitamente
  - d) in nero.

## **LAVORO PROFESSIONALE ABITUALE**

### **Regime delle nuove iniziative**

: soppresso dal 01/01/2015  
viene sostituito dal regime forfetario o dal regime ordinario.

### **Regime agevolato = ex minimi**

: soppresso dal 01/01/2015  
viene sostituito dal regime forfetario o dal regime ordinario.

### **Regime di vantaggio = contribuenti minimi**

: soppresso dal 01/01/2015  
chi si trova in questo regime al 31/12/2014  
prosegue sino alla sua naturale scadenza (quinquennio o 35° anno di età),  
oppure per il superamento del limite (30.000 euro di ricavi oppure 15.000  
euro di costi relativi ai beni strumentali) o per il venir meno dei requisiti  
richiesti.  
Salvo opzione per il regime ordinario.

### **Regime forfetario**

: nuovo regime con decorrenza dal 01/01/2015  
Deve essere adottato da chi nell'anno precedente ha conseguito ricavi o  
compensi per un importo non superiore a quello stabilito per il codice attività  
ed è in possesso delle caratteristiche richieste dal nuovo regime.

### **Regime ordinario**

Deve essere adottato da chi esce dal regime dei minimi o non rientra nel  
regime forfetario.

## **LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE**

### **Lavoro occasionale**

- svolto per soggetti IVA ed Associazioni Culturali:  
nel limite di 5.000 euro per anno solare e di 30 giorni per ciascun mandante
- svolto per Associazioni Sportive Dilettantistiche:  
se non professionale e finalizzato alla realizzazione di una manifestazione  
sportiva

### **Lavoro accessorio**

- svolto per soggetti sia privati, sia associazioni, sia titolari di partita IVA nel  
limite di 5.050 euro per anno solare e di 2.000 euro per ciascun mandante.

## REGIME DEI CONTRIBUENTI MINIMI

**Dal 1° gennaio 2015 il regime è soppresso.**

**Chi al 31 dicembre 2014 si trova in tale regime può proseguire in tale regime sino alla sua naturale scadenza.**

**Il regime cessa di avere applicazione nell'anno successivo a quello in cui dovessero venir meno le condizioni richieste dal comma 96 dell'art. 1 della legge 244/2007**, e cioè per i contribuenti che:

- nell'anno precedente hanno conseguito ricavi o compensi superiori a 30.000 euro
  - nell'anno precedente hanno effettuato cessioni all'esportazione
  - nell'anno precedente hanno impiegato dipendenti o collaboratori (2)
  - nel triennio precedente hanno effettuato acquisti o locazione di beni strumentali per un importo complessivo superiore a 15.000 euro (3)
- oppure si verifica una delle fattispecie indicate al comma 99** del suddetto articolo, e cioè: per i contribuenti che
- si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA (1)
  - non sono residenti nello Stato
  - commerciano in via esclusiva o prevalente in immobili o mezzi di trasporto nuovi
  - partecipano a società di persone o associazioni professionali o posseggono quote di s.r.l. a ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale.

Tale regime **ha la durata massima di 5 anni**: quello in cui è stata aperta la partita IVA più i quattro successivi. Il contribuente minimo che, allo scadere dei cinque anni, non avesse ancora compiuto il 35° anno di età, **permarrà nel regime sino alla fine dell'anno in cui compirà 35 anni**.

Sempre che permangano le condizioni richieste dai commi 96 e 99 (vedi sopra).

Si può optare per il regime ordinario.

(1) I regimi speciali sono quelli indicati negli articoli 74, 74ter, 74quater: generi di monopolio, fiammiferi, giornali, libri, telefoni pubblici-schede-gettoni, vendita biglietti di trasporto urbano, intrattenimenti, spettacoli, editoria, beni usati, oggetti d'arte, agriturismo, agenzie d'asta, agenzie di viaggio, agricoltura, pesca. Venditori porta a porta.

(2) Per collaboratori si intendono quelli di cui all'art.50, co.1 lett. c) e c)bis del TUIR.

(3) Per gli acquisti ed i leasing (non le locazioni) di beni ad utilizzo promiscuo (autovetture, cellulari, ecc...) il costo viene calcolato al 50%. Attenzione: con tre anni di affitto di un locale a 400 euro mensili si raggiungono 14.400 euro!

Ai fini previdenziali l'operatore shiatsu è tenuto all'iscrizione nella gestione separata dell'INPS ed a versare un contributo annuo, che per l'anno 2015 corrisponde al 30,72% se non si hanno altre coperture previdenziali, oppure al 23,50% se si è anche lavoratore dipendente o pensionato, calcolato sulla differenza tra compensi incassati e spese sostenute.

Il contribuente minimo non è soggetto all'IVA, quindi non la applica sulle fatture che emette e non la detrae dalle fatture di acquisto.

Il contribuente minimo non è tenuto alla redazione dei registri IVA, non è soggetto agli Studi di Settore, non deve trasmettere l'elenco clienti e fornitori ai fini dello spesometro.

## NUOVO REGIME FISCALE AGEVOLATO PER AUTONOMI = REGIME FORFETARIO =

La LEGGE DI STABILITA' 2015 al comma 54 dell'articolo unico introduce un nuovo regime fiscale "agevolato", con decorrenza 1° gennaio 2015.

Il nuovo regime si applica (salvo opzione) alle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, che, nell'anno precedente:

- a) hanno conseguito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno (il che significa che se il contribuente in sei mesi di attività ha conseguito compensi per 5.000 euro il ricavo considerato sarà 10.000) che non eccedano i limiti stabiliti in apposita tabella, a seconda del codice ATECO (=codice attività) di appartenenza.
- b) hanno sostenuto costi per lavoro dipendente o di collaborazione o accessorio per un importo non superiore a 5.000 euro
- c) il valore dei beni strumentali mobili (costo di acquisto) al 31 dicembre non ecceda i 20.000 euro (i beni ad utilizzo promiscuo vengono valutati al 50%)
- d) nel caso di contestuale reddito di lavoro dipendente o pensione, qualora la somma del reddito di lavoro dipendente o pensione e del reddito di impresa, arte o professione abbia superato i 20.000 euro, il reddito di lavoro autonomo sia prevalente.

Ai fini dei ricavi non si considera l'eventuale adeguamento agli studi di settore.

Nel caso di esercizio contemporaneo di due attività, il limite di cui alla lettera a) sarà quello relativo al codice ATECO con il limite più elevato.

In sede di dichiarazione di inizio attività potrà essere espressa la previsione di sussistenza dei requisiti necessari per avvalersi del regime agevolato.

Non possono avvalersi del regime forfetario:

- a) le persone fisiche che di avvalgono di regimi speciali ai fini IVA (vedi Manuale Fiscale a pag. 11)
- b) i soggetti non residenti nello Stato od in uno Stato Membro dell'Unione Europea
- c) i soggetti che commerciano in via prevalente in immobili o mezzi di trasporto nuovi
- d) i soggetti che partecipano a società di persone o associazioni professionali o posseggono quota di s.r.l. a ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale

Nulla è variato per quanto concerne l'IVA rispetto all'attuale regime dei minimi. Chi si avvale del nuovo regime non applica l'IVA e conseguentemente non la detrae.

Sul fatturato si applica il coefficiente diversificato in base al codice ATECO che identifica l'attività esercitata. Sul reddito imponibile si applica un'**imposta sostitutiva** dell'IRPEF, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP, in ragione del **15%**. Nel caso di imprese famigliari l'imposta è dovuta dall'imprenditore.

Per le nuove attività, a condizione che

- a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio, attività di lavoro autonomo o di impresa
- b) la nuova attività non costituisca mera prosecuzione di un'attività precedente, anche se svolta in qualità di lavoratore dipendente
- c) qualora venga svolta un'attività svolta in precedenza da altro soggetto l'ammontare dei ricavi non sia superiore alla quota di cui alla tabella ATECO.

il reddito imponibile di cui al punto precedente viene abbattuto di un terzo, per cui si pagherà il 15% del 66,66% dell'imponibile.

I contribuenti rientranti nel regime forfetario non sono assoggettati a ritenuta d'acconto. Parimenti non sono tenuti ad operare le ritenute d'acconto sulle prestazioni ricevute, fermo restando l'obbligo di indicare in dichiarazione il codice fiscale del percettore ed il relativo importo.

Sono esonerati dalla tenuta delle scritture contabili. Resta fermo l'obbligo di conservare i documenti emessi e ricevuti.

Possono optare per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sul reddito nei modi ordinari.

I contribuenti che applicano il regime forfetario sono esclusi dagli studi di settore e dai parametri, mentre saranno richiesti peculiari obblighi informativi relativamente all'attività svolta, che verranno stabiliti con provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui al secondo paragrafo (eccedenza dei ricavi, lavoro dipendente, beni strumentali) ovvero si verifica una delle fattispecie di cui al quinto paragrafo (regimi speciali, non residenti, commercio immobili, società).

I soggetti che al 31 dicembre 2014 si avvalgono del regime fiscale di vantaggio (=contribuenti minimi) possono continuare ad avvalersene per il periodo che residua al completamento del quinquennio e comunque sino al compimento del trentacinquesimo anno di età.

Il nuovo regime forfetario è un regime “naturale” per cui chiunque si trovi nelle condizioni sopra previste deve applicare tale regime, eccetto opti per il regime ordinario. In buona sostanza anche coloro che attualmente sono in regime ordinario rientrano di diritto nel regime forfetario.

Il Ddl determina situazioni specifiche per i contributi previdenziali, che per l'operatore in discipline olistiche nulla variano.

Riepilogando i punti chiave del nuovo regime:

- vi rientrano sia gli attuali minimi, sia gli ex minimi, sia gli ordinari (salvo opzione)
- i minimi possono proseguire nel regime attuale sino alla sua naturale scadenza
- tassazione forfetaria: aliquota di redditività in base al codice attività.
- imposta del 15% sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRAP
- non soggetto IVA
- non soggetto a ritenute d'aconto, né attive, né passive
- non soggetto a studi di settore
- esonero dalla tenuta di scritture contabili
- uscita del regime a tempo indeterminato. Si esce solo se si “sfondano” i parametri.

## TABELLA DELLE SOGLIE DI RICAVI E COMPENSI E DELL'INDICE DI REDDITIVITÀ'

Prime cifre del codice ATECO	soglia di ricavo	redditività
<b>Industrie alimentari e delle bevande</b> 10 – 11	35.000	40%
<b>Commercio all'ingrosso e al dettaglio</b> 45 – da 46.2 a 46.9 – da 47.1 a 47.7 – 47.9	40.000	40%
<b>Commercio ambulante di alimentari e bevande</b> 47.81	30.000	40%
<b>Commercio ambulante di altri prodotti</b> 47.82 – 47.89	20.000	54%
<b>Costruzioni e attività immobiliari</b> 41 – 42 – 43 – 68	15.000	86%
<b>Intermediari del commercio</b> 46.1	15.000	62%
<b>Attività dei Servizi di alloggio e ristorazione</b> 55 – 56	40.000	40%
<b>Attività Professionali, Scientifiche, Tecniche, sanitarie, di Istruzione, Servizi Finanziari</b> 64 – 65 – 66 – 69 – 70 – 71 – 72 – 73 – 74 – 75 – 85 – 86 – 87 – 88	15.000	78%
<b>Altre attività economiche</b> 01 – 02 – 03 – 05 – 06 – 07 – 08 – 09 – 12 – 13 – 14 – 15 – 16 – 17 – 18 – 19 – 20 – 21 – 22 – 23 – 24 – 25 – 26 – 27 – 28 – 29 – 30 – 31 – 32 – 33 – 35 – 36 – 37 – 38 – 39 – 49 – 50 – 51 – 52 – 53 – 58 – 59 – 60 – 61 – 62 – 63 – 77 – 78 – 79 – 80 – 81 – 82 – 84 – 90 – 91 – 92 – 93 – 94 – 95 – 96 – 97 – 98 – 99	20.000	67%

L'operatore shiatsu e in DBN è classificato al codice 96.09.09, per cui rientra nel gruppo "altre attività economiche".

## REGIME ORDINARIO

I contribuenti che non rientrano nel regime forfetario o non possono permanere nel regime di vantaggio, devono applicare il regime ordinario dell'IVA e il dettato dell'art. 54 del TUIR, relativo al lavoro autonomo per quanto concerne le imposte sui redditi.

Il contribuente ordinario è soggetto all'IRPEF, che è un'imposta "progressiva", e cioè sino a 15.000 euro di reddito imponibile si paga il 23%, da 15.001 a 28.000 il 27%, da 28.001 a 55.000 il 38%, e così via.

L'imposta è calcolata sulla differenza tra i compensi incassati e le spese sostenute per l'esercizio dell'attività; i contributi versati all'INPS vengono dedotti dal reddito complessivo.

Se il reddito non supera i 4800 euro spetta una detrazione d'imposta di 1104 euro, per cui non si pagano imposte ( $4800 \times 23\% = 1104$ ). Con l'aumentare del reddito imponibile tale detrazione diminuisce sino a ridursi a zero per un reddito di 55.000 euro.

Oltre all'IRPEF sono dovute le addizionali Regionale e Comunale.

L'IRAP è dovuta nel solo caso di assenza di "autonoma organizzazione". Per cui non è dovuta se il professionista non si avvale di dipendenti ed utilizza solo mezzi strumentali "indispensabili" per l'esercizio dell'attività.

Ai fini previdenziali vale quanto detto per il contribuente minimo: gestione separata dell'INPS assoggettata al contributo del 30,72% o del 23,50%.

Il contribuente ordinario è soggetto agli Studi di Settore.

Il contribuente ordinario è tenuto a trasmettere l'elenco clienti e fornitori ai fini dello Spesometro.

Sulle fatture emesse il contribuente ordinario deve applicare l'IVA in ragione del 22%, che dovrà essere versata all'Erario dopo aver detratta l'IVA sugli acquisti.

## LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE

Il **lavoro occasionale** può essere legittimamente svolto da chi opera esclusivamente con associazioni o con soggetti titolari di partiva IVA e non deve eccedere nel corso dell'anno solare i 30 giorni (o 240 ore) per ciascun committente ed un compenso complessivo annuo di 5.000 euro.

Il D.lgs. 276/2003 (legge Biagi) è un decreto attuativo della legge delega 30/2003 (art.4) in materia di occupazione e mercato del lavoro. E, sia la legge delega, sia il decreto attuativo sono improntati sul rapporto tra un datore di lavoro impresa, artigiano, commerciante o professionista, ed il lavoratore subordinato o autonomo, e non si trova alcun riferimento al committente “privato”.

La frase “nell’ambito dei servizio di cura e assistenza alla persona non superiore a 240 ore con lo stesso committente” è stata inserita dalla legge 183/2011 (finanziaria 2012) e non può essere estesa ai ripetuti trattamenti effettuati dall’operatore shiatsu nei confronti di riceventi, che rivestono la qualifica di “clienti” e non di “committenti”.

Alcuni (per non dire molti) applicano illegittimamente il lavoro occasionale anche per i trattamenti verso privati, che di fatto si concludono confluendo nel lavoro in nero.

L’attività dell’operatore shiatsu, o la si esercita professionalmente, o la si esercita gratuitamente, o non la si esercita. Se la si esercita professionalmente occorre dotarsi di partita IVA.

Esiste un solo caso di trattamento a privati legittimamente classificabile quale lavoro occasionale, ed è quello praticato dagli studenti ai fini del tirocinio per il conseguimento dell’attestato, se effettivamente i trattamenti eseguiti rientrano nel novero del tirocinio.

L’attività occasionale, che deve in ogni caso confluire nella dichiarazione dei redditi, è soggetta all’IRPEF nello stesso identico modo visto per i contribuenti ordinari, tenendo presente che il committente opererà al momento del pagamento una ritenuta d’acconto del 20%, che verrà recuperata con la dichiarazione dei redditi.

Sino a 5.000 euro annui il lavoro occasionale è non assoggettato alla contribuzione INPS.

Il lavoro occasionale è fuori ambito IVA.

## LAVORO ACCESSORIO

Il lavoro accessorio trova origine nel D.lgs. 276/2003 (legge Biagi) come modificato dalla legge 92/2012 (riforma Fornero).

Il lavoro accessorio consiste in prestazioni di lavoro autonomo non professionale che danno luogo a compensi complessivi nell'arco di un anno solare, non superiori a 5.050 euro netti (lordini = 6.733). Tali importi sono soggetti a rivalutazione ISTAT.

Se la prestazione è svolta nei confronti di un imprenditore o professionista, il limite annuo riferito al singolo committente non può eccedere i 2.000 euro.

Il lavoro accessorio può essere svolto da

- pensionati;
  - studenti di età inferiore ai 25 anni, il sabato e la domenica e nel periodo delle vacanze natalizie, pasquali, estive; in qualsiasi periodo dell'anno per gli universitari;
  - cassaintegrati, titolari di indennità di disoccupazione, lavoratori in mobilità;
  - lavoratori dipendenti part-time o full time;
  - inoccupati, disoccupati, lavoratori autonomi, dipendenti pubblici e privati;
  - extracomunitari in possesso di permesso di soggiorno;
- nei confronti di chiunque, nel limite dei compensi predetti.

Per ricorrere al lavoro accessorio il committente acquista presso l'INPS, o presso le rivendite autorizzate (posta, banche, tabaccherie) previa richiesta all'INPS, gli appositi "voucher", dichiarando il proprio codice fiscale o la partita IVA e la prestazione per cui viene richiesto il voucher.

Prima dell'inizio del servizio deve comunicare telematicamente o telefonicamente all'INPS, tra le altre cose, il codice fiscale del prestatore d'opera, la prestazione che sarà effettuata dal lavoratore, il luogo dove avverrà.

Il prestatore del servizio potrà incassare presso il rivenditore il voucher al netto della quota INPS, comprendente la copertura previdenziale ed infortunistica. Il netto corrisponde al 75% di quanto pagato dal committente.

N:B: le informazioni relative alla modalità di acquisto ed utilizzo del voucher sono puramente indicative.

In buona sostanza il pagamento tramite voucher è l'unica formula sicuramente legittima nel rapporto tra privati. Quindi anche per l'operatore shiatsu che non svolge l'attività professionalmente. Ma far espletare le dovute formalità al ricevente non sembra realizzabile!

Il compenso per prestazioni occasionali di tipo accessorio è esente da qualsiasi imposizione fiscale e non deve essere inserito nella dichiarazione dei redditi.

## PRESTAZIONI GRATUITE

Le prestazioni svolte **a titolo gratuito**, in qualsiasi regime si operi, sono sempre legittimamente escluse da imposizione fiscale, sia diretta, sia indiretta. In caso di prestazione gratuita non si deve emettere fattura o ricevuta alcuna.

## LAVORO IN NERO

A beneficio e giustificazione di quanti operano **in nero** riportiamo l' "articolo zero", che è un articolo non scritto applicabile a tutte le leggi e decreti, e la cui validità viene riconosciuta anche dagli organismi di vigilanza: *In assenza di controlli, verifiche, accessi od ispezioni le norme contenute nella presente legge/decreto possono essere disattese, e non vengono applicate le sanzioni ivi previste*". Traduzione per chi volesse fraintendere: è chiaro che, se non vi sono controlli, va sempre tutto bene.

## IL LAVORO A PROGETTO

### D.lgs. 276/2003 (legge Biagi)

Lavori a progetto sono i rapporti di collaborazione che si concretizzano in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato; devono essere riconducibili a uno o più progetti specifici o programmi di lavoro e gestiti autonomamente dal collaboratore, nel rispetto del coordinamento con la organizzazione del committente.

Sono escluse dal lavoro a progetto le prestazioni occasionali, intendendosi per tali i rapporti di durata non superiore a 30 giorni nel corso dell'anno solare ovvero, nell'ambito dei servizi di cura e assistenza alla persona, non superiore a 240 ore, con lo stesso committente, salvo che il compenso complessivamente percepito nel medesimo anno solare sia superiore a 5.000 euro.

Sono altresì escluse le prestazioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali, nonché i rapporti e le attività di collaborazione coordinata e continuativa comunque rese e utilizzate a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate ed agli enti di promozione sportiva riconosciute dal CONI.

Il corrispettivo del contratto a progetto viene corrisposto tramite busta paga, e trattandosi di lavoro assimilato a quello dipendente, in caso di dichiarazione dei redditi, deve essere inserito nel quadro RC, sezione I, del Mod. Unico PF.

**RAFFRONTO DEGLI ADEMPIMENTI E DEGLI ABBATTIMENTI  
D'IMPOSTA per singolo regime**

	<i>CONTRIBUENTI MINIMI</i>	<i>REGIME FORFETARIO</i>	<i>REGIME ORDINARIO</i>
Conservazione e numerazione dei documenti contabili	SI	SI	SI
Registro delle fatture	NO	NO	SI
Registro degli acquisti	NO	NO	SI
Liquidazione IVA	NO	NO	mensile o trim.
Versamento IVA su acquisti intracomunitari	mensile	mensile	con autofatturaz.
Scritture contabili	NO	NO	SI
Libro unico dipendenti	==	SI	SI
Ritenute d'acconto su fatture emesse a soggetti IVA	NO	NO	SI.
Ritenute d'acconto su prestazioni ricevute da lavoratori autonomi e conseguente Mod.770 sempl.	SI	NO	SI
Comunicazione annuale dati IVA	NO	NO	SI
Elenco clienti/fornitori ai fini dello spesometro	NO	NO	SI
Dichiarazione annuale IVA	NO	NO	in UnicoPF
Dichiarazione annuale UNICO PF	SI	SI	SI
Dichiarazione annuale IRAP	NO	NO	xxx
Compilazione Studi di Settore	NO	NO	SI
Soggetto a			
IVA	NO	NO	SI
IRPEF e ADDIZIONALI IRPEF	NO	NO	SI
IMPOSTA SOSTITUTIVA	SI	SI	NO
IRAP	NO	NO	xxx
Possibilità di dedurre i contributi INPS dal reddito	SI	SI	SI
Possibilità di detrarre oneri (spese mediche, mutui, ristrutturazioni), carichi di famiglia e quota reddito (eccetto si posseggano anche altre tipologie di reddito)	NO	NO	SI

xxx non soggetto nel caso di assenza di autonoma organizzazione; altrimenti soggetto.

SI il contribuente è tenuto all'adempimento, salvo esoneri specifici: Esempio: comunicazione annuale dati IVA: si è esonerati se il volume d'affari non supera i 25.000 euro.

## **ESERCIZIO CONTEMPORANEO DI LAVORO DIPENDENTE ED ATTIVITA' DI LAVORO AUTONOMO**

Anzitutto sfatiamo il luogo comune che chi svolge un lavoro dipendente, nel caso di svolgimento di lavoro autonomo questo sia “occasionale”.

Il lavoro dipendente non esclude la coesistenza del lavoro autonomo, eccetto il caso in cui questo sia previsto dal contratto di lavoro (ad esempio per gli statali).

Eccettuati i dipendenti pubblici full-time, o part-time superiore al 50%, qualsiasi lavoratore dipendente può svolgere, al di fuori dell'orario di lavoro, attività di lavoro autonomo. Opportuno in ogni caso leggere il proprio contratto per controllare se esistano clausole specifiche in proposito.

Chi svolge contemporaneamente attività di **lavoro dipendente** ed attività di **lavoro autonomo**, ai fini contributivi viene iscritto nella Gestione Dipendenti (contributi trattenuti e versati dal datore di lavoro) per quanto concerne il lavoro dipendente e nella Gestione Separata per quanto concerne il lavoro autonomo.

Sia l'art. 53 del TUIR, sia l'art. 5 del DPR 633/72, precisano che:

*“ Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, **ancorché non esclusiva**, ..... ”*

Poiché il termine ‘ancorché’ viene molto usato in legislazione, ma è sconosciuto ai più, ci permettiamo far presente che il suo significato è: anche se.

Perciò, anche in coesistenza con il lavoro dipendente, la qualificazione del lavoro autonomo deve avvenire nello stesso modo sin qui visto. I pro e i contro vanno valutati tenendo conto che esiste una base di imponibilità IRPEF (quella da lavoro dipendente) alla quale, in caso di opzione per il regime ordinario, andrà sommato l'imponibile derivante dall'attività di lavoro autonomo, che pertanto sconterà l'aliquota relativa ad uno scaglione superiore (27-38-41-43%).

Indiscutibilmente, in questo caso, conviene il regime di contribuente forfetario (15%) qualora consentito!

## ESERCIZIO CONTEMPORANEO DI ATTIVITA' PROFESSIONALE E DI ATTIVITA' ARTIGIANA O COMMERCIALE

L'articolo 1, comma 208, della Legge 662/1996 dispone che coloro che esercitano contemporaneamente **varie attività autonome** assoggettabili a forme diverse di assicurazione previdenziale obbligatoria, sono iscritti in quella alla quale gli stessi dedicano prevalentemente la loro opera in misura prevalente.

La circolare INPS n. 78-2013 precisa che il DL 78/2010, art. 12, comma 11 dispone che *l'art. 1, comma 208, della legge 662/1996 si interpreta nel senso che le attività autonome, per le quali opera il principio di assoggettamento all'assicurazione prevista per l'attività prevalente, sono quelle esercitate in forma di impresa dai commercianti, dagli artigiani e dai coltivatori diretti, i quali vengono iscritti in una delle corrispondenti gestioni dell'Inps. Restano pertanto esclusi dall'applicazione dell'art. 1, comma 208, della legge 662/1996 i rapporti di lavoro per i quali è obbligatoriamente prevista l'iscrizione alla Gestione Separata.*

La stessa circolare precisa che la regola per cui ci si deve iscrivere presso l'unica gestione ove si svolge l'attività prevalente è rimasta in vigore, ma riguarda solo gli iscritti alla gestione Inps dei lavoratori autonomi, ossia artigiani, commercianti e coltivatori diretti: ad esempio i commercianti che svolgono anche attività di artigiano, o i coltivatori diretti che vendono i prodotti della coltivazione, ecc..

Pertanto, **l'operatore in discipline bionaturali che esercita contemporaneamente attività artigianale o commerciale deve necessariamente essere iscritto sia alla Gestione Separata, sia alla Gestione ART/COM.**

### AI FINI I.V.A.

fermo restando che la partita IVA è sempre unica, indipendentemente dal numero delle attività esercitate, è necessario comunicare nella dichiarazione di inizio o di variazione dell'attività:

- l'attività principale nel quadro B
- la o le attività secondarie nel quadro G

### AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

se contribuente ordinario

- il quadro RE per l'attività professionale
- il quadro RG (o RF) per l'attività artigiana o commerciale

se contribuente minimo

- il quadro LM

Per le due attività sarà necessario tenere la contabilità separata.

### AI FINI DEI CONTRIBUTOI PREVIDENZIALI

per l'attività di professionista

- il quadro RR sezione II indicando quale reddito imponibile il reddito dichiarato nel quadro RE per l'attività di artigiano o commerciante
- il quadro RR sezione I indicando quale reddito imponibile il reddito dichiarato nel quadro RG (o RF)

## **IL MOMENTO IMPOSITIVO AI FINI I.V.A. e delle II.DD.**

**Ai fini dell'IVA**, dalla quale sono esclusi i contribuenti minimi ed i forfetari, il momento impositivo corrisponde:

- alla data di emissione della fattura, purché la stessa sia stata emessa nei termini previsti dall'art.6, comma 3, e cioè non più tardi dell'incasso del corrispettivo,
  - alla data di registrazione per gli acquisti.

Fattura emessa il 20 dicembre  
registrata il 4 gennaio  
incassata il 7 febbraio momento impositivo 20 dicembre

Fattura di acquisto datata 20 dicembre  
registrata il 4 gennaio  
pagata il 7 febbraio momento impositivo 4 gennaio

L'IVA dovrà essere versata alle scadenze previste (mensilmente, trimestralmente, annualmente) con decorrenza dal momento impositivo.

**Ai fini delle imposte dirette**, essendo l'operatore shiatsu un lavoratore autonomo, e per tutti i contribuenti minimi e forfezari per espressa disposizione legislativa, il reddito viene determinato secondo il principio di cassa. E cioè, il momento impositivo corrisponde:

- alla data dell'incasso per le fatture emesse,
  - alla data del pagamento per gli acquisti.

Fattura emessa il 20 dicembre  
registrata il 4 gennaio  
incassata il 7 febbraio momento impositivo 7 febbraio

Fattura di acquisto datata 20 dicembre  
registrata il 4 gennaio  
pagata il 7 febbraio momento impositivo 7 febbraio

Acquisto fuori ambito IVA  
pagato il 20 dicembre  
registrato il 31 dicembre (termine ultimo) momento impositivo 20 dicembre

**Ai fini della determinazione del reddito**, si dovranno conteggiare le fatture emesse e gli acquisti il cui momento impositivo emerge nell'anno cui si riferisce la dichiarazione.

# LA FATTURAZIONE DELL'OPERATORE SHIATSU

Le norme relative all'emissione ed al contenuto delle fatture, per quanto concerne l'attività svolta dall'operatore shiatsu, sono sostanzialmente contenute nel D.P.R. 633/72 TESTO UNICO IVA, agli articoli 6 e 21, come modificato dalla legge 228/2012, dall'articolo 21 bis, introdotto dalla legge 228/2012, e dall'articolo 2 della legge 4/2013.

Per le prestazioni di servizi intracomunitari si veda l'apposito capitolo “Territorialità delle prestazioni shiatsu”.

Art. 6 comma 3 : *Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.*

Art. 21 comma 1 : *Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili.*

Art. 21 comma 2 : *La fattura contiene le seguenti indicazioni:*

- a) *data di emissione;*
- b) *numero progressivo che la identifichi in modo univoco;*
- c) *ditta, denominazione o ragione sociale, nome cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore;*
- d) *numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;*
- e) *ditta, denominazione o ragione sociale, nome cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente;*
- f) *numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente, ovvero numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato U.E ...; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale;*
- g) *natura, qualità e quantità dei servizi formanti oggetto dell'operazione;*
- h) *corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile;*
- i) *... ...*
- l) *aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro.*

Art. 21 comma 4: *La fattura è emessa al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6. La fattura in formato cartaceo è compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte. ....*

Art. 21 comma 6: *La fattura emessa per tipologie di operazioni ...che non prevedono l'applicazione dell'IVA .... contiene, in luogo dell'ammontare dell'imposta, l'annotazione “non soggetto”, “non imponibile”, “esente”, con l'eventuale indicazione della norma.*

Art. 21 bis: *La fattura di ammontare complessivo non superiore a 100 euro può essere emessa in modalità semplificata recando, in luogo di quanto previsto dall'articolo 21, almeno le seguenti indicazioni:*

- a) *data di emissione;*
- b) *numero progressivo che la identifichi in modo univoco;*
- c) *ditta, denominazione o ragione sociale, nome cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore;*
- d) *numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;*
- e) *ditta, denominazione o ragione sociale, nome cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente; in alternativa, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato può essere indicato il solo codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in altro Stato membro dell'Unione europea, il solo numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro;*
- f) *descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi;*
- g) *ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla.*

**Legge 4/2013 – art. 3: Chiunque svolga una professione non organizzata contraddistingue la propria attività, in ogni documento e rapporto scritto con il cliente, con l'espresso riferimento, quanto alla disciplina applicabile, agli estremi della presente legge.**

L'indicazione del **codice fiscale del prestatore** del servizio non è richiesta dal decreto IVA, ma è opportuno (per non dire quasi indispensabile) indicarlo sulle fatture emesse a soggetto IVA il quale, in qualità di sostituto di imposta dovrà riportarlo sulla certificazione e nel Mod. 770 semplificato, insieme al luogo e data di nascita, che sono ricavabili dal codice fiscale stesso.

Se il prestatore è in regime ordinario ed il cliente è un soggetto IVA od un'associazione, deve essere operata la ritenuta d'acconto del 20% (vedi l'apposito capitolo);

se il prestatore è un contribuente minimo non deve essere applicata la ritenuta d'acconto, come stabilito dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 185820 del 22/12/2011; di tale disposizione deve essere informato il cliente, preferibilmente attestandolo sulla fattura.

L' **IVA**, in ragione del 22% deve essere applicata dai contribuenti in regime ordinario. Ne sono esclusi i contribuenti minimi

Il contribuente forfetario, in luogo dell'ammontare dell'IVA, deve indicare in fattura *“Non soggetto IVA. Operazione ai sensi dell'art. 1 comma 58 legge 190/2014”*

Il contribuente minimo, in luogo dell'ammontare dell'IVA, deve indicare in fattura *“Non soggetto IVA. Operazione ai sensi dell'art. 1 comma 100 Legge 244/2007”*, oppure: *“Non soggetto IVA. Operazione ai sensi dell'art. 27 co. 1 e 2 D.L. 98/2011”*

In tal caso deve essere applicata la **marca da bollo** di euro 2,00. Tale importo può essere addebitato al cliente. Il bollo non è dovuto se l'imponibile della fattura non supera l'importo di euro 77,47. Attenzione a che la data della marca da bollo non sia successiva a quella della fattura.

Per quanto concerne la **numerazione** delle fatture, fermo restando che è sempre opportuno avere una numerazione univoca, è comunque possibile adottare numerazioni multiple con serie diverse: A1-2-3...; B1-2-3... (Ris. Min. 2.5.1989 n. 600110 e Ris. Min. 4.2.1998 n. 4/E).

## NOVITA' 2013

Dalla normativa sopra riportata emergono tre novità sostanziali, per quanto concerne gli operatori in discipline olistiche.

Obbligo di **indicare in fattura il Codice Fiscale o la Partita IVA del ricevente**.

Si riporta la partita IVA se il ricevente è un soggetto IVA che utilizza il servizio reso per la propria attività professionale o di impresa. Ad esempio un centro benessere o una palestra.

Si riporta il Codice Fiscale se il ricevente è un “privato”, ovvero non titolare di partita IVA, o nel caso sia titolare di partita IVA ma utilizzi il servizio per scopi personali.

Un avvocato, quindi titolare di partita IVA, che richiede un trattamento per la propria rigenerazione energetica, non può considerare la prestazione attinente la propria attività professionale, quindi si dovrà indicare il Codice Fiscale e non la partita IVA.

Possibilità di emettere **fattura “semplificata”** nei confronti di un soggetto residente in Italia, titolare o meno di partita IVA, oppure di un soggetto intracomunitario se titolare di numero di identificazione IVA, a condizione che l'**importo complessivo** della fattura **non sia superiore a 100 euro**.

Obbligo per **tutti gli operatori olistici**, e per tutti coloro che esercitano una professione non regolamentata, di riportare in fattura, come peraltro in tutta la corrispondenza ed in qualsiasi documento rilasciato al cliente, la professione esercitata e la dicitura “**libera professione di cui alla legge 4/2013**”.

Tale dicitura può essere riportata in qualsiasi punto della fattura.

Risulta positivo se, anziché ritenere tale disposizione un obbligo fastidioso, valorizzare l'imposizione facendo risaltare la professione esercitata nell'intestazione stessa della corrispondenza.

## PRESTAZIONI GRATUITE

Ai sensi dell'art. 3, comma 1, DPR 633/72, le prestazioni gratuite rese da esercenti arti e professioni non sono sottoposte ad imposizione IVA, né, ovviamente, sono soggette ad imposte dirette. Pertanto, in caso di prestazione gratuita, l'operatore shiatsu non deve emettere alcun documento.

## FATTURE CUMULATIVE

Non necessariamente si deve fare una fattura per ogni trattamento. Se ne possono raggruppare più di uno per lo stesso soggetto. L'essenziale è che, secondo il combinato del disposto degli articoli 21 e 6 del DPR 633/72 (T.U.IVA), la fattura stessa non sia successiva all'atto del pagamento: se incassa una prestazione per volta = una fattura per volta; se incassa un ciclo = una fattura per il ciclo.

## DESCRIZIONE IN FATTURA

La descrizione in fattura deve qualificare in modo univoco e specificare puntualmente la prestazione.

Per l'operatore shiatsu la descrizione deve essere:

**trattamento shiatsu di riequilibrio energetico non terapeutico (prestazione non sanitaria)**

oppure

**trattamento shiatsu di ripristino funzionale non terapeutico (prestazione non sanitaria)**

Nella fattura deve essere espresso il riferimento alla legge sulle professioni non regolamentate.

## FORMATO DELLA FATTURA

La fattura deve essere emessa in duplice esemplare e può essere redatta

- a mano, a macchina, con il computer,
- su un foglio di carta bianca, a righe, a quadretti, colorata,
- oppure su stampati commerciali, a fogli o a blocchetti,
- in qualsiasi forma e dimensione, purché contenga tutte le indicazioni sopra espresse.

Attenzione! *Non deve essere una fattura fiscale*: per intenderci, le “fatture fiscali” sono quelle redatte su stampati prenumerati emessi dalle tipografie autorizzate, utilizzate da acconciatori, lavanderie, artigiani in genere, alberghi e ristoranti.

# **Antonio Rossi**

**10100 TORINO - Via Roma 1**

Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X

Partita IVA : 0123456 001 8

## **Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

### **FATTURA**

**Numero      Data**

123      01/10/2013

Signor

**VERDI GIUSEPPE**

Via Milano 1

10100 TORINO

c.f. VRDGPP 80B01 L219X

*n 1 trattamento Shiatsu di riequilibrio energetico  
non terapeutico (prestazione non sanitaria)*

euro 40,00

Non soggetto IVA. Operazione ai sensi dell'art. 1 comma 100 Legge 244/2007

## **Fattura di operatore in regime contribuenti minimi a soggetto IVA**

# **Antonio Rossi**

**10100 TORINO - Via Roma 1**

Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X

Partita IVA : 0123456 001 8

## **Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

### **FATTURA**

**Numero      Data**

123      01/10/2013

Spett.

**CENTRO BENESSERE**

Via Milano 1

10100 TORINO

Partita IVA : 0654321 001 9

*n 10 trattamenti Shiatsu di riequilibrio energetico  
non terapeutico (prestazione non sanitaria)*

euro 300,00

bollo

2,00

netto a pagare

euro 302,00

=====

Non soggetto IVA. Operazione ai sensi dell'art. 1 comma 100 Legge 244/2007

Reddito soggetto ad imposta sostitutiva. Operazione non soggetta a ritenuta d'acconto. Provv. AdE del 22/12/2011

Nota : la marca da bollo si applica solo su importi superiori a 77,47 euro

## **Fattura di operatore in regime forfetario a cliente privato**

# **Antonio Rossi**

**10100 TORINO - Via Roma 1**

Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X

Partita IVA : 0123456 001 8

## **Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

### **FATTURA**

**Numero      Data**

123      01/10/2013

Signor

**VERDI GIUSEPPE**

Via Milano 1

10100 TORINO

c.f. VRDGPP 80B01 L219X

*n 1 trattamento Shiatsu di riequilibrio energetico  
non terapeutico (prestazione non sanitaria)*

euro 40,00

Non soggetto IVA. Operazione ai sensi dell'art. 1 comma 58 Legge 190/2014.

## **Fattura di operatore in regime forfetario a soggetto IVA**

# **Antonio Rossi**

**10100 TORINO - Via Roma 1**

Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X

Partita IVA : 0123456 001 8

## **Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

### **FATTURA**

**Numero      Data**

123      01/10/2013

Spett.

**CENTRO BENESSERE**

Via Milano 1

10100 TORINO

Partita IVA : 0654321 001 9

*n 10 trattamenti Shiatsu di riequilibrio energetico  
non terapeutico (prestazione non sanitaria)*

euro 300,00

bollo

2,00

netto a pagare

euro 302,00

=====

Non soggetto IVA. Operazione ai sensi dell'art. 1 comma 58 Legge 190/2014.

Reddito soggetto ad imposta sostitutiva. Operazione non soggetta a ritenuta d'acconto: art. 1 comma 67 legge 190/2014.

Nota : la marca da bollo si applica solo su importi superiori a 77,47 euro

## **Fattura di operatore in regime ordinario a cliente privato**

# **Antonio Rossi**

**10100 TORINO - Via Roma 1**

Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X

Partita IVA : 0123456 001 8

## **Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

### **FATTURA**

**Numero      Data**  
123      01/10/2013

Signor

**VERDI GIUSEPPE**

Via Milano 1

10100 TORINO

c.f. VRDGPP 80B01 L219X

*n 1 trattamento Shiatsu di riequilibrio energetico  
non terapeutico (prestazione non sanitaria)*

euro 40,00

I.V.A. 22%

8,80

netto a pagare

euro 48,80

=====

## **Fattura di operatore in regime ordinario a soggetto IVA**

# **Antonio Rossi**

**10100 TORINO - Via Roma 1**

Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X

Partita IVA : 0123456 001 8

## **Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

### **FATTURA**

**Numero      Data**  
123      01/10/2013

Spett.

**CENTRO BENESSERE**

Via Milano 1

10100 TORINO

Partita IVA : 0654321 001 9

*n 10 trattamenti Shiatsu di riequilibrio energetico  
non terapeutico (prestazione non sanitaria)*

euro 300,00

I.V.A. 22%

66,00

netto a pagare

euro 366,00

=====

A dedurre r.a. 20%

- 60,00

Netto a pagare

euro 306,00

=====

**LA MARCA DA BOLLO**

L'articolo 13 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 (Disciplina dell'imposta di bollo) stabilisce che sono soggette all'imposta di bollo, sin dall'origine, nella misura fissa di 2 euro, le fatture e le note di credito nonché le quietanze (= le ricevute) rilasciate, stabilendo altresì che l'imposta di bollo non è dovuta quando la somma non supera euro 77,47.

L'articolo 6 della Tabella B allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 stabilisce che sono esenti in modo assoluto le fatture e gli altri documenti relativi ad operazioni assoggettate all'IVA.

Per completezza diremo che non sono soggette a bollo le operazioni che rientrano negli articoli 8.a, 8.b, 9, 17 c.6, 74 c.1-7-8 del D.P.R. 633/72.

Tradotto in pratica, **i contribuenti minimi** che per effetto dell'art. 27 co. 1 e 2 del D.L. 98/2011 fatturano senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 1 comma 100 della legge 244/2007, **devono applicare su ogni fattura che superi l'importo di 77,47 euro la marca da bollo da 2 euro.**

*Quando deve essere applicata la marca da bollo?*

**Al momento di emissione della fattura.**

*Come si paga il bollo dovuto per le fatture e le ricevute?*

Applicando una marca da bollo da euro 2,00 sull'originale consegnato al cliente.

L'importo della marca può essere specificatamente addebitato in fattura, oppure compreso nel prezzo.

Qualora sia compreso nel prezzo è opportuno riportare la dicitura "marca da bollo applicata sull'originale per il cliente".

In alternativa è possibile richiedere l'autorizzazione all'AdE di poter assolvere l'imposta di bollo in modo virtuale. In tal caso il contribuente corrisponde l'importo globale delle marche applicato nell'anno, a preventivo o a consuntivo, effettuando il pagamento con F24, codice tributo 458T e sarà necessario indicare in fattura: "imposta di bollo assolta in modo virtuale autorizzazione AdE n. ....".

Procedura sconsigliabile per il contribuente minimo operatore shiatsu, stante l'esiguità numerica delle operazioni soggette.

*Su quale copia deve essere applicata la marca da bollo?*

La marca da bollo deve essere applicata sull'originale rilasciato al cliente.

Sul secondo originale, quello che viene trattenuto da chi emette la fattura, deve essere indicato "marca da bollo applicata sull'originale" (Risoluzione Ministeriale 415051/1973). Meglio ancora, ma non obbligatorio, se viene riportato il numero identificativo stampigliato sulla marca.

*La marca da bollo deve essere annullata?*

Le marche da bollo devono essere annullate.

L'annullamento deve avvenire mediante perforazione o apposizione della sottoscrizione (=firma) di una delle parti o di un timbro parte sulla marca e parte sul foglio (art. 12 DPR 642/72).

*Quale sanzione viene irrorata in caso di ritardata applicazione?*

Il ritardato pagamento dell'imposta di bollo, e cioè l'applicazione di una marca con data posteriore a quella della fattura, comporta l'applicazione di una sanzione pari ad un quarto dell'imposta dovuta

*Quale sanzione viene irrorata in caso di omessa applicazione?*

L'omesso pagamento dell'imposta di bollo comporta una sanzione compresa tra il 100% ed il 500% dell'imposta evasa (art. 25 co.1 DPR 642/72).

Quindi, oltre al pagamento dell'imposta di 2 euro non versata sarà dovuta una sanzione compresa tra 2 e 10 euro.

*Chi paga la sanzione?*

Sono obbligati in solido per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni amministrative sia chi emette il documento, sia chi lo riceve (art. 22 co.1 DPR 642/72)

Chi riceve una fattura od una ricevuta irregolare di bollo è esente da responsabilità e sanzioni qualora, entro 15 giorni dalla data di ricevimento presenti il documento all'ufficio del registro (AdE) e provveda alla sua regolarizzazione col pagamento della sola imposta. In tal caso la violazione è accertata soltanto nei confronti del trasgressore art.22 co.2 DPR 642/72).

### *Come comportarsi quando si riceve una fattura o ricevuta soggetta ad imposta di bollo senza la marca applicata?*

Anzitutto, normalmente, questi documenti vengono consegnati a mano, per cui controllare subito l'esistenza della marca e, nel caso di omissione, pretenderne l'applicazione immediata da parte del fornitore.

Attenzione! Se sulla fattura è riportata la dicitura “imposta di bollo assolta in modo virtuale ...” la marca non deve essere applicata.

In tutti i casi in cui non è possibile controllare immediatamente il regolare assolvimento dell'imposta di bollo, alla ricezione della fattura controllare:

1 – se la marca da bollo è stata applicata;

2 – se la marca da bollo applicata ha data non posteriore a quella della fattura.

Se non è stata applicata, applicare una marca da bollo da euro 2.

Se la data della marca applicata è posteriore a quella della fattura non fare nulla.

In caso di verifica verrete sanzionati per 50 centesimi, ed è il male minore.

### *Perché applicare la marca se il ricevente la butta?*

A questa domanda non si può far altro che rispondere con un'altra domanda: perché emettere la fattura se il ricevente la butta?

### *Perché la marca da bollo non deve essere applicata dal cliente?*

Perché le marche da bollo riportano la data di emissione, e se questa è successiva alla data della fattura o della ricevuta si incorre nella sanzione per ritardata applicazione. Difficilmente il cliente può provvedere alla regolarizzazione nello stesso giorno in cui riceve il documento.

### *La marca deve essere acquistata al momento di emissione della fattura?*

Assolutamente no! E' opportuno munirsi antecedentemente all'emissione di un congruo numero di marche, da utilizzare alla bisogna. Per non incorrere in sanzioni la data della marca deve essere contestuale o precedente alla data della fattura.

### *Pezza giustificativa acquisto marche*

Per acquistare marche da bollo (o francobolli) è necessario predisporre il seguente documento, in duplice copia: una per l'acquirente ed un per il rivenditore:

<p><i>Antonio Rossi</i> 10100 TORINO – Via Roma 1 Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X Partita IVA: 0123456 001 8</p> <p>Torino, 01/01/2015</p> <p>n. 10 marche da bollo da euro 2 = euro 20,00</p> <p>Timbro e firma del rivenditore</p> 
---

Il rivenditore apporrà timbro e firma, e tale documento è valido quale giustificativo (fuori ambito IVA) a documentazione della spesa sostenuta.

*La marca da bollo su statuti e contratti di affitto.*

Una particolare attenzione deve essere riservata all'apposizione delle marche da bollo applicate per la registrazione di statuti di associazioni e di contratti di affitto: la data della marca da bollo non deve essere successiva a quella dell'atto costitutivo o del verbale dell'assemblea che ne ha approvato la modifica, o della data di stipula dei contratti d'affitto, pena la sanzione del 25% al momento della registrazione.

## **I COSTI DEDUCIBILI DELL'OPERATORE SHIATSU**

## CONTRIBUENTE MINIMO

L'articolo 1 della Legge 244/2007, al comma 104, recita:

***Il reddito di impresa o di lavoro autonomo (dei contribuenti minimi) è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività di impresa o dell'arte o della professione.***

Costituiscono componenti negativi di reddito i costi

**- sostenuti nel periodo di imposta**

quindi pagati nell'anno.

La fattura di un fornitore datata dicembre 2012, ma pagata a gennaio del 2013 costituisce costo per l'anno 2013 e non per il 2012.

**- sostenuti nell'esercizio dell'attività**

pertanto i costi devono essere inerenti all'attività:

- deducibili al 100% se sostenuti esclusivamente per l'attività
- deducibili al 50% se ad uso promiscuo per l'attività e personale
- indeducibili se per uso esclusivamente personale

Il contribuente minimo non è soggetto alle disposizioni del TUIR, per cui le limitazioni alla deducibilità ivi contenute, non operano nei suoi confronti, come espressamente confermato dalla Circolare 28/01/2008 n.7/E. Tale circolare sancisce altresì un salomonico 50% di deducibilità per le spese ad utilizzo promiscuo.

Andiamo pertanto ad esaminare nel dettaglio le spese più comunemente ricorrenti per l'operatore shiatsu.

**Sono deducibili al 100% incondizionatamente**

Quota d'iscrizione alla Federazione

Quote di partecipazione a corsi e seminari (vedi paragrafo al fondo)

Abbonamento a riviste specialistiche

Acquisto di libri scientifici inerenti lo shiatsu

Acquisto di attrezzature per l'attività (lettini, futon, sedie per massaggi, ecc...)

Acquisto di abbigliamento e calzature utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività

Acquisto di modulistica e stampati specifici

Assicurazione RCT e copertura legale

Spese di pubblicità

**Sono deducibili al 100% a condizione che il bene o servizio venga utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'attività o per la partecipazione ad eventi inerenti l'attività stessa:**

Parcella del Commercialista

Biglietti aerei, navali, ferroviari

Fatture di alberghi e ristoranti

Affitto di locali o di spazi

Rendita catastale del locale di proprietà

Consumi di energia elettrica e di riscaldamento, spese condominiali, TARI

Acquisto di un personal computer, del modem, del router ADSL

Spese postali

Omaggi promozionali ai clienti

### **Sono parzialmente deducibili**

I costi di cui al punto precedente in caso di utilizzo non esclusivo

Costi inerenti all'autovettura: acquisto, locazione, noleggio, manutenzione e riparazione, ricovero

Costo del carburante per autovettura

Assicurazione RCA

Costo del telefono fisso

Acquisto e utilizzo del telefono cellulare

Acquisto di apparecchi tecnici (registratori, audiovisivi, fotoriproduttori, ecc..)

Acquisto di cancelleria in genere e toner

### **Sono indeducibili**

tutti quei costi che non sono assolutamente necessari per l'esercizio dell'attività, e che si sosterebbero anche in assenza della stessa:

televisione, abbigliamento e calzature diverse da quelle impiegate esclusivamente per l'attività, cene al lume di candela, gioielli, orologi, mobili e oggetti di antiquariato, arredamento per la casa, viaggi di piacere, seconda auto o moto, regali all'amante, eccetera, eccetera, eccetera.

Sono inoltre deducibili, ai soli fini del calcolo dell'imposta sostitutiva, i contributi INPS pagati nell'anno.

## **REGIME FORFETARIO**

Nel regime forfetario i costi non rilevano, in quanto il reddito imponibile viene determinato applicando la percentuale di redditività al totale dei compensi incassati nell'anno solare.

## **REGIME ORDINARIO**

### **Sono deducibili al 100%**

Quota d'iscrizione alla Federazione

Abbonamento a riviste specialistiche

Acquisto di libri scientifici inerenti lo shiatsu

Ammortamento di attrezzature per l'attività (lettini, futon, sedie per massaggi, ecc...)

Acquisto di abbigliamento e calzature utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività

Acquisto di modulistica e stampati specifici

Assicurazione RCT e copertura legale

Costo dei dipendenti

Spese di pubblicità

**Sono deducibili al 100% a condizione che il bene o servizio venga utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'attività o per la partecipazione ad eventi inerenti l'attività stessa:**

Parcella del Commercialista  
Biglietti aerei, navali, ferroviari  
Affitto di locali o di spazi  
Rendita catastale del locale di proprietà  
Consumi di energia elettrica e di riscaldamento, spese condominiali, TARI  
Acquisto di un personal computer  
Spese postali  
Omaggi promozionali ai clienti

### **Sono deducibili al 80%**

Costo del telefono fisso  
Ammortamento, noleggio e utilizzo del telefono cellulare  
Acquisto del modem o del router ADSL

### **Sono deducibili al 75%**

Fatture di alberghi e ristoranti

- sino ad un importo annuo complessivo non eccedente il 2% dei compensi percepiti
- se "fattura cointestata" prepagata dal committente la deducibilità è illimitata

### **Sono deducibili al 50%**

Quote di partecipazione a corsi e seminari e le relative spese di viaggio e soggiorno

I beni utilizzati promiscuamente

### **Sono deducibili al 20%**

Costi inerenti all'autovettura: ammortamento, locazione, noleggio, manutenzione e riparazione, ricovero

Costo del carburante per autovettura

Assicurazione RCA

- limitatamente ad una sola autovettura
- limitatamente ad un valore di acquisto 18.075,99 euro (se, ad esempio, il valore di acquisto dell'autovettura impiegata è di 23.500 euro tutti i costi devono essere considerati al 76,92%)

### **Sono deducibili sino all' 1% dei compensi percepiti**

Le spese di rappresentanza, compresi gli omaggi e l'acquisto di oggetti d'arte, antiquariato e collezione

### **Sono indeducibili**

I beni di lusso ed i beni e servizi non impiegati per lo svolgimento dell'attività

## **SPESE PER PARTECIPAZIONE A CORSI E SEMINARI**

L'art. 54 del TUIR al comma 5 recita: "le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno, sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare."

Il che fa intendere che per l'agenzia delle Entrate il servizio è ad utilizzo promiscuo. Discutibile finché si vuole, ma "dura lex sed lex".

Quanto sopra vale per i contribuenti ordinari, che sono soggetti alle disposizioni del TUIR. Ma non è automaticamente applicabile per i contribuenti minimi, che a tali regole non soggiacciono.

Il nostro pensiero:

Così come una rivista scientifica, un quotidiano economico-finanziario, un libro specifico, un'encyclopedia specialistica, sono considerati costi totalmente deducibili, non si riesce a comprendere perché un corso od un seminario debbano essere considerati ad utilizzo promiscuo, e cioè una parte per l'attività ed una parte per l'informazione personale. Come se l'aggiornamento professionale non fosse in stretta correlazione con l'attività svolta.

D'accordo che le pubblicazioni possono essere state considerate totalmente deducibili in funzione del sostegno all'editoria ed altrettanto d'accordo sul fatto che alcuni seminari si svolgono magari alle Isole Hawaii. Ma non generalizziamo!

Considerando i contenuti e come si svolgono i convegni FISieo, possiamo affermare, senza ombra di dubbio, trattarsi di puro e semplice aggiornamento professionale.

Ora lasciamo alla discrezionalità dell'operatore shiatsu contribuente minimo (o del suo commercialista), portare in deduzione il 100% del costo, in funzione della tesi suesposta, oppure dedurre prudenzialmente il 50%.

Si tenga presente che il costo complessivo dell'anno deve sempre essere raffrontato con i ricavi, e le eventuali eccedenze di costi devono essere giustificate da eventi straordinari.

## IL RIMBORSO SPESE

Può succedere che, per l'espletamento della propria attività, l'operatore shiatsu debba sostenere spese di trasferta, che, in un modo o nell'altro, vengono addebitate al committente, ad integrazione del corrispettivo della prestazione pura e semplice.

L'art. 10 del D.Lgs. 175/2014 "semplificazioni fiscali" ha introdotto un'importante modifica all'art. 54 del TUIR:

ART. 10 - (*Spese di vitto e alloggio dei professionisti*)

All'articolo 54, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il secondo periodo è sostituito dal seguente: "Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista".

La disposizione di cui al periodo precedente si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, quindi dal 1° gennaio 2015.

Ne consegue che il committente potrà provvedere a sostenere direttamente le spese di vitto ed alloggio del professionista ed il professionista non dovrà più addebitare in fattura tali spese al committente e non dovrà più operare la deduzione del costo abbattuto prima del 75% e poi nel limite complessivo del 2% dei compensi globali.

Qualora, invece, il committente non sostenga direttamente il costo di vitto ed alloggio, il professionista dovrà, per poter recuperare il costo, addebitare in fattura, esponendolo dettagliatamente oppure conglobandolo nel corrispettivo della prestazione, addebitare al committente il costo della trasferta.

## REGIME ORDINARIO

I DOCUMENTI DI SPESA:

<b>TRENITALIA</b>
Signor ROSSI ANTONIO
TORINO – MILANO A.R. Euro 30,00

<b><i>Hotel al buon riposo</i></b>	
Spett. <b>Rossi Antonio</b>	
Pernottamento e colazione	100,00
I.V.A. 10%	<u>10,00</u>
TOTALE	110,00

Presupponiamo che il **corrispettivo della prestazione** ammonti a **500,00 euro**.

Vi sono due possibili fattispecie di fatturazione:

*addebito delle spese conglobate nel corrispettivo della prestazione:*

<b>Rossi Antonio</b>		<b>Spett. Centro Benessere</b>
Per mie prestazioni xyxyxyx		630,00
I.V.A. 22%		<u>138,60</u>
TOTALE		768,60
A dedurre R.A. 20%		<u>126,00</u> -
Netto		<u><u>642,60</u></u>

*addebito delle spese esposte in fattura*

<b>Rossi Antonio</b>		<b>Spett. Centro Benessere</b>
Per mie prestazioni xyxyxyx		500,00
Spese viaggio		30,00
Pasto e pernottamento		<u>100,00</u>
		630,00
I.V.A. 22%		<u>138,60</u>
TOTALE		768,60
A dedurre R.A. 20% su 630,00		<u>126,00</u> -
Netto		<u><u>642,60</u></u>

In entrambi i casi:

il committente porta a costo fiscale 630,00.

il percettore	porta a ricavo	630,00	
	porta a costo	105,00	: 30.00 = 100% delle spese viaggio
			75.00 = 75% delle spese di soggiorno
	imponibile fiscale	525,00	di primo acchito.

Ma, in sede di dichiarazione dei redditi, dovrà confrontare il totale delle spese per vitto e alloggio sostenute nell'anno con i ricavi dichiarati:

Se l'importo complessivo di dette spese supera il 2% dei ricavi, la parte eccedente non potrà essere portata in deduzione dal reddito fiscale.

## REGIME DEI CONTRIBUENTI MINIMI

Il dettato fiscale per il contribuente minimo è rappresentato da quanto stabilito dall'art. 1, comma 104 della legge 244/2007:

*Il reddito di impresa o di lavoro autonomo (dei contribuenti minimi) è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività di impresa o dell'arte o della professione.*

Per cui non si pone il problema del mancato ricupero delle spese, potendo portare in deduzione il 100% delle spese per alberghi e ristoranti, purché inerenti.

#### I DOCUMENTI DI SPESA.

<b>TRENITALIA</b>
Signor ROSSI ANTONIO
TORINO – MILANO A.R. Euro 30,00

<b><i>Hotel al buon riposo</i></b>
Spett. <b>Rossi Antonio</b>
Pernottamento e colazione 100,00
I.V.A. 10% <u>10,00</u>
<b>TOTALE</b> 110,00

Presupponiamo che il **corrispettivo della prestazione** ammonti a **500,00 euro**.

Vi sono due possibili fattispecie di fatturazione:

*addebito delle spese congregate nel corrispettivo della prestazione:*

<b>Rossi Antonio</b>
Spett. <b>Centro Benessere</b>
Per mie prestazioni xyxyxyx 640,00
<b>TOTALE</b> <u>640.00</u>
Non soggetto IVA. Operazione ai sensi dell'art.1 comma 100 Legge 244/2007 Reddito sogg. imposta sostitutiva. Operazione non soggetta a ritenuta d'acconto. Prov. AdE 22/12/2011

*addebito delle spese esposte in fattura*

Per mie prestazioni xyxyxyx	500,00
Spese viaggio	30,00
Pasto e pernottamento	<u>110,00</u>
<b>TOTALE</b>	<b><u>640,00</u></b>

Non soggetto IVA. Operazione ai sensi dell'art.1 comma 100 Legge 244/2007  
Reddito sogg. imposta sostitutiva. Operazione non soggetta a ritenuta d'acconto. Prov. AdE 22/12/2011

---

In entrambi i casi:

il percettore	porta a ricavo	640,00
	porta a costo	140,00
	imponibile fiscale	500,00
il committente	porta a costo fiscale	640,00.

## **LEGISLAZIONE**

### **D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico imposte sui redditi)**

Art. 54, comma 1 - il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione

Art. 54, comma 5 – Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

# GLI STUDI DI SETTORE APPLICATI ALL'OPERATORE SHIATSU

Lo studio di settore di competenza (anno 2014 – redditi 2013) è il UG99U; il codice attività è 96.09.09 .

Abbiamo ipotizzato:

- Domicilio fiscale: Torino
- Senza altra attività
- Anno inizio attività 2006
- Anni di interruzione attività: zero
- Attività in Torino
- Uso promiscuo dell'abitazione
- Tipologia 64: altri trattamenti di benessere fisico
- Trattamenti effettuati al 100% nel comune di domicilio fiscale
- Tipologia clientela: 100% privati
- Numero committenti oltre i 5

I dati che costituiscono variante sostanziale per la determinazione della congruità dello studio sono:

- Ore settimanali
  - Settimane di lavoro nell'anno
  - Costi sostenuti
- Oltre, ovviamente, ai ricavi.

Abbiamo rilevato i risultati seguenti:

			ricavo orario	
Ore settimanali	18			
Settimane di lavoro nell'anno	48			
Costi: spese e consumi	3.000	Ricavo congruo	20.548	24
Ore settimanali	20			
Settimane di lavoro nell'anno	48			
Costi: spese e consumi	3.000	Ricavo congruo	22.360	23
Ore settimanali	20			
Settimane di lavoro nell'anno	48			
Costi: spese e consumi	5.000	Ricavo congruo	25.183	26
Ore settimanali	30			
Settimane di lavoro nell'anno	48			
Costi: spese e consumi	5.000	Ricavo congruo	31.424	24
Ore settimanali	40			
Settimane di lavoro nell'anno	48			
Costi: spese e consumi	5.000	Ricavo congruo	50.366	23
Ore settimanali	40			
Settimane di lavoro nell'anno	48			
Costi: spese e consumi	10.000	Ricavo congruo	50.366	26

Costituiscono altresì variabili per la determinazione del reddito congruo:

- Il domicilio fiscale
- Il luogo di effettuazione dei trattamenti  
(vedasi tabella comparativa in fondo pagina).

Tutti gli altri dati, (tipologia eccettuata, che ovviamente non può essere diversa da “altri trattamenti di benessere fisico”), non comportano un risultato diverso, anche se variati. Il valore dei beni strumentali impiegati non comporta effetti sullo studio di settore.

Le ipotesi suesposte sono anche risultate “coerenti” e nella “normalità economica”.

Nell’ultima colonna (ricavo orario) è riportato il valore risultante dalla divisione del ricavo congruo per le ore di lavoro ipotizzate.

Poiché si può valutare che per effettuare un trattamento si impieghi un’ora e che il corrispettivo minimo sia di 30 euro, il risultato del ricavo orario calcolato è congruo.

Pertanto l’operatore shiatsu in regime ordinario non deve temere l’incongruenza degli studi, qualora risponda ai parametri di cui alle ipotesi. L’unica preoccupazione sarà quella di poter, eventualmente, dimostrare che il tempo dedicato all’attività è quello effettivamente dichiarato.

E’ peraltro necessario fare attenzione a che i costi siano proporzionati ai ricavi.

Prospetto del risultato congruo, a fronte di 20x48 ore lavorate all’anno, con un costo per spese e consumi di 5.000 euro:

In funzione del Comune di residenza:

Milano	26.682
Bolzano	25.873
Venezia	25.344
Roma	25.285
Torino	25.183
Belluno	25.036
Genova	24.980
Bari	24.339
Napoli	23.675

In funzione del luogo di effettuazione

Comune di residenza = Torino	
nel Comune	25.183
nella Provincia	24.554
nella Regione	24.347
fuori regione	24.347

**TRATTAMENTO SHIATSU :  
LAVORO AUTONOMO ABITUALE o LAVORO OCCASIONALE ?**

**La definizione di lavoro autonomo** è data dall'art. 2222 del Codice Civile:  
*quando 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.*

Nel lavoro autonomo rientrano le più svariate attività. Qui ci limiteremo a trattare le attività autonome previste dalla normativa fiscale agli articoli 53, 50 e 67 del TUIR:

- esercizio di arti e professioni;
- contratto a progetto;
- lavoro autonomo occasionale.

**Sono redditi di lavoro autonomo** quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI (redditi di impresa), compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5 (arti e professioni). TUIR art.53 co.1

**Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente** ... quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, seppure gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente. TUIR art.50 co.1 lett. C-bis

**Sono redditi diversi** se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:  
- i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere. TUIR art. 67 co.1 lett.1

Rafforza il concetto di lavoro autonomo l'art. 5 del DPR 633/72 (T.U.IVA):  
Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse.

Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (ora collocate nella categoria dei redditi di lavoro dipendente ed assimilato) nonché le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati in partecipazione rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo ....

L'articolo 1 dello stesso decreto stabilisce: *L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.*

Il D.lgs. 276/2003 "attuazione delle deleghe in materia di occupazione e di mercato del lavoro" conosciuto come "legge Biagi", definisce le norme in merito al rapporto tra aziende e lavoratori e non trova alcun riferimento specifico, se eccettuiamo l'art. 70 come modificato dalla riforma Fornero, al rapporto tra privati.

Un parametro di distinzione tra il lavoro professionale, il contratto a progetto ed il lavoro autonomo occasionale è stato definito dall'art. 61, comma 2.

Il D.lgs. 276/2003 all'articolo 61, comma 2, dispone che “sono escluse (dalle collaborazioni a progetto) le prestazioni occasionali, intendendosi per tali i rapporti di durata complessiva non superiore a trenta giorni nel corso dell'anno solare con lo stesso committente, salvo che il compenso complessivamente percepito nel medesimo anno sia superiore a 5 mila euro”.

I contratti a progetto vengono classificati nella categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Voler ricondurre una prestazione di lavoro tra privati all'art. 61 del D.lgs. 276/2003 è una forzatura.

L'art. 61, come tutti gli altri articoli del decreto, fa riferimento al lavoro “ordinario” dove da una parte vi è il datore di lavoro (azienda o studio professionale) e dall'altra il prestatore d'opera.

Il **rappporto tra privati** è disciplinato dall'art. 70 del D.lgs. 276/2003, come modificato dalla riforma Fornero, ed è definito **lavoro accessorio**:

*Per prestazioni di lavoro accessorio si intendono attività lavorative che non danno luogo a compensi superiori a 5.000 euro nel corso di un anno solare. Fermo restando il limite complessivo di 5.000 euro nel corso di un anno solare nei confronti dei committenti imprenditori commerciali o professionisti, le attività lavorative di cui al presente comma possono essere svolte a favore di ciascun committente per compensi non superiori a 2.000 euro rivalutati annualmente.*

L'art. 72 stabilisce che per la retribuzione di tali compensi si debba ricorrere al sistema dei “voucher”.

Appare arduo far espletare la procedura al ricevente da parte dell'operatore shiatsu.

E l'attività dell'operatore shiatsu, che è rivolta al pubblico, utilizzando anche forme pubblicitarie (biglietti da visita, dépliant, annunci su internet ed eventualmente sito) non può certo essere considerata occasionale.

Qual'è dunque lo spartiacque tra l'esercizio abituale e l'esercizio occasionale della libera professione?

Aiutiamoci con il dizionario della lingua italiana :

*OCCASIONALE: che offre occasione. Che avviene per caso; fortuito.*

*OCCASIONE: insieme di circostanze, perlopiù casuali, che offrono l'opportunità di dire o fare qualcosa. Eventualità, circostanza fortuita.*

*PROFESSIONALE: della professione o ad essa relativa.*

*PROFESSIONE: l'esercizio di un normale mestiere, lavoro, attività svolta stabilmente allo scopo di ricavarne un reddito.*

*ABITUALE: conforme ad un'abitudine, solito, consueto.*

*ABITUDINE: inclinazione acquisita con la ripetizione degli stessi atti.*

Da quanto sopra si evince che l'esercizio in forma professionale dell'operatore shiatsu, in particolare se rivolto anche a clienti privati, non può e non deve essere considerato lavoro occasionale.

Riportiamo alcune definizioni:

Camera di Commercio: *Esercizio di arti o professioni: si considera tale lo svolgimento di attività di lavoro autonomo per professione abituale (anche se non esclusiva).*

*Si considera occasionale qualsiasi attività di lavoro autonomo esercitata in modo sporadico (es. un medico che scrive occasionalmente un articolo su una rivista scientifica).*

“JOB” il sito sul rapporto di lavoro: *Si considera artista o professionista chi svolge un’arte o una professione non come dipendente, ma comunque con carattere di abitualità. Per le professioni protette è richiesta l’iscrizione in albi, ordini, elenchi (avvocati, architetti, dottori commercialisti), subordinata di norma al superamento di un esame di Stato, mentre per le professioni libere non è richiesta alcuna iscrizione (artisti, consulenti). Dal punto di vista fiscale e previdenziale occorre aprire la partita IVA, iscriversi all’INPS o ad altre casse specifiche per le professioni protette. Tenere una regolare contabilità e dichiarare i redditi percepiti.*

*Se invece la prestazione di lavoro è un fatto occasionale, non ripetitivo (es. la distribuzione occasionale di volantini pubblicitari) allora si effettua una prestazione occasionale. In questo caso non si richiede l’apertura della partita IVA, ..., non si richiedono iscrizioni o versamenti previdenziali, ma esiste comunque l’obbligo della dichiarazione dei redditi.*

Fisco oggi del 17/03/06 a firma Baldassare Li Bassi: *E’ noto che, con l’articolo 44 del decreto legge 269/03, l’iscrizione alla gestione separata Inps è stata estesa anche ai lavoratori autonomi occasionali con un reddito annuo superiore a 5mila euro. Tale parametro previdenziale non ha, tuttavia, valenza anche ai fini fiscali, dal momento che il discriminante per aprire la partita Iva continua ad essere rappresentato dai concetti dell’abitualità e della occasionalità. Ecco perché esistono anche dei particolari regimi speciali di contabilità (oggi = regime forfetario) per le piccole attività di impresa o di lavoro autonomo con modesti volumi d’affari.*

Ora andiamo ad esaminare le principali differenze per quanto concerne i tributi ed i contributi dovuti per l’esercizio dell’attività.

#### **I.V.A. – Imposta sul valore aggiunto.**

*Esercizio abituale:* E’ dovuta l’IVA in ragione del 22% sull’imponibile.

Non è dovuta dai contribuenti minimi e forfetari

*Esercizio occasionale:* L’operazione è fuori ambito IVA: l’IVA non è dovuta.

#### **IRPEF – Imposta sul reddito delle persone fisiche.**

*Esercizio abituale:* Si è soggetti all’IRPEF. I redditi sono da dichiarare nel quadro RE del Modello Unico.

I Contribuenti minimi e forfetari anziché all’IRPEF sono soggetti ad un’imposta sostitutiva rispettivamente del 5% e 15%

*Esercizio occasionale:* Si è soggetti all’IRPEF. I redditi sono da dichiarare nel quadro RL del Modello Unico.

#### **IRAP – Imposta regionale sulle attività produttive.**

*Esercizio abituale:* Non si è soggetti se contribuente minimo o in caso di assenza di autonoma organizzazione.

*Esercizio occasionale:* Non si è soggetti all’IRAP.

#### **CONTRIBUTI I.N.P.S.**

*Esercizio abituale:* Contributo 30,72% alla gestione separata.

*Esercizio occasionale:* Contributo 30,72% sul reddito annuo eccedente i 5.000 euro alla gestione separata.

Obiettivamente un handicap non indifferente dell’esercizio abituale nei raffronti con l’esercizio occasionale è costituito dal fatto che il reddito di lavoro autonomo (abituale) non trova collocazione nel Mod. 730, mentre quello occasionale sì.

Il che comporta, nel caso in cui un contribuente vanti detrazioni IRPEF (spese mediche, mutui, assicurazioni vita, ristrutturazioni, ecc..) di una certa rilevanza, l’impossibilità a richiederne il rimborso tramite il datore di lavoro, nella busta paga di luglio.

Premesso che il credito spettante non viene fagocitato a seguito della necessaria compilazione del Mod. Unico PF, ma può essere sempre richiesto a rimborso, oppure utilizzato per compensare altri tributi e contributi, risulta comunque penalizzante il caso in cui il credito spettante sia rilevante ed il reddito prodotto con l'attività autonoma sia esiguo.

Ultima voce da esaminare è il costo del commercialista che redige la dichiarazione dei redditi. Se non vi sono stati passaggi di regime, il costo per la redazione del quadro relativo al lavoro occasionale o al contribuente forfetario, non dovrebbe differire sostanzialmente, in quanto per il primo si tratta di fare due totali ed una sottrazione, per il secondo un totale ed una percentuale. Diverso è il discorso per il regime ordinario, laddove è necessaria la tenuta di una contabilità e la gestione periodica dei versamenti, e tutta una serie di adempimenti extracontabili, quali l'elenco clienti-fornitori ai fini dello spesometro e gli studi di settore.

Esistono comunque delle convenzioni con la Federazione, che dovrebbero essere vantaggiose, e che possono essere rilevate sul sito della Federazione stessa.

## **RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO**

## D.P.R. 600/73 – articolo 25

I soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23

- Società, Enti ed Associazioni di ogni tipo
- Persone fisiche che esercitano imprese commerciali
- Persone fisiche che esercitano attività agricole
- Persone fisiche che esercitano arti e professioni
- Condomini
- Curatori fallimentari e commissari liquidatori

### esclusi i soggetti in regime forfetario

che corrispondono a **soggetti residenti** nel territorio dello Stato  
**compensi comunque denominati**, anche sotto forma di partecipazione agli utili,  
**per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente**

### devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20%

a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dai percipienti.

In buona sostanza, esclusa il contribuente in regime forfetario e la persona fisica non titolare di partita IVA, o che riceva una prestazione non inerente alla propria attività, chiunque corrisponda un compenso ad un lavoratore autonomo, abituale od occasionale, deve operare la ritenuta.

Lo stesso articolo 25 stabilisce ancora:

La stessa ritenuta deve essere operata per prestazioni a terzi o nell'interesse di terzi o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

La ritenuta deve essere altresì operata sui compensi corrisposti all'associato in partecipazione che apporta solo lavoro, sulla cessione dei diritti d'autore da parte degli eredi, sul 75% della cessione dei diritti d'autore da parte dell'autore stesso, sul 75% dei diritti ed opere dell'ingegno ceduti dalle persone fisiche non soggetti Iva che le hanno acquistate.

Nei confronti dei **soggetti non residenti** la ritenuta deve essere del **30%** a titolo di imposta definitiva.

I compensi di lavoro autonomo occasionale, di importo inferiore a euro 25,82, sempre che non costituiscano acconto di maggiori compensi, corrisposti da enti non commerciali, non sono soggetti a ritenuta.

La ritenuta deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è avvenuto il pagamento.

Il codice tributo da utilizzare è 1040.

Il mese di competenza da indicare è quello dell'avvenuto pagamento.

## CONTRIBUENTI MINIMI

I contribuenti minimi non devono essere assoggettati alla ritenuta d'acconto, in quanto i redditi prodotti dalla loro attività sono soggetti ad imposta sostitutiva e non a tassazione Irpef, come sancito dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 22/12/2011.

## REGIME FORFETARIO

I contribuenti in regime forfetario non devono essere assoggettati alla ritenuta d'acconto, in quanto i redditi prodotti dalla loro attività sono soggetti ad imposta sostitutiva e non a tassazione Irpef, come sancito dalla legge 190/2014.

## SPORTIVI DILETTANTI (art. 67, c.1, lett. m TUIR – redditi diversi)

I compensi, le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi, corrisposti agli sportivi **dilettanti** nell'esercizio diretto delle attività sportive dilettantistiche:

- sino a euro 7.500,00 per ciascun atleta (complessivi nell'arco dell'anno, ancorché percepiti da società diverse) sono esclusi da imposta, pertanto sugli stessi non deve essere operata alcuna ritenuta.
- da 7.500,01 a 28.158,28 euro si applica la ritenuta a titolo di imposta, in ragione della aliquota del primo scaglione (23%) oltre alle maggiorazioni derivanti dalle addizionali Irpef.
- oltre 28.158,28 euro si applica la stessa ritenuta, ma a titolo di acconto.

Nel calcolo della base imponibile non concorrono i rimborsi di spese documentate per vitto, alloggio, viaggio e trasporto per trasferte fuori dal Comune.

Tali ritenute si applicano indipendentemente dal fatto che l'atleta sia residente o meno in Italia.

Allo stesso trattamento sono assoggettati gli allenatori, i giudici di gara, i dirigenti sportivi i collaboratori direttamente impegnati nella realizzazione di una manifestazione sportiva dilettantistica (R.M. 26/03/2001 n. 34/E), nonché i collaboratori non professionisti che operano nel campo amministrativo-gestionale (L. 289/2002, art. 90) e nella formazione, didattica, preparazione ed assistenza (D.L. 208/2008, art. 35, co. 5)

## **ADEMPIMENTI DEI SOSTITUTI DI IMPOSTA**

Il sostituto d'imposta deve:

- Rilasciare a ciascun percepiente (entro la fine del mese di febbraio dell'anno successivo) una certificazione nella quale deve attestare i compensi corrisposti nell'anno e le ritenute operate.
- Trasmettere telematicamente, entro il 7 marzo, all'Agenzia delle Entrate le certificazioni relative ai compensi corrisposti nell'anno e le ritenute operate.
- Predisporre e trasmettere in via telematica (entro la fine del mese di luglio) la dichiarazione Mod.770 semplificato, nella quale esporrà, percepiente per percepiente, i compensi corrisposti nell'anno e le ritenute operate, nonché un quadro riepilogativo delle ritenute versate.

Le date di scadenza, indicate tra parentesi, devono essere aggiornate di anno in anno, secondo gli umori dell'organo legislativo.

Anche nel caso di compensi corrisposti dalle Associazioni Sportive Dilettantistiche, per i quali non è stata operata ritenuta in quanto facenti parte di emolumento complessivo annuo inferiore a 7.500 euro, deve essere rilasciata la certificazione ed il percepiente deve essere inserito nel Mod.770 semplificato.

**Gli operatori shiatsu**, siano essi in regime ordinario o in quello dei contribuenti minimi, in quanto soggetti con partita IVA, **che corrispondono compensi**, comunque denominati, **a professionisti** iscritti o meno ad albi professionali, **od a lavoratori autonomi**, anche occasionali, devono

- operare la ritenuta d'acconto secondo quanto sopra descritto,
- versarla entro il 16 del mese successivo,
- rilasciare la certificazione al percepiente,
- trasmettere la certificazione all'AdE entro il 7 marzo dell'anno successivo,
- redigere e trasmettere il Mod. 770 S, riepilogativo delle operazioni effettuate nell'anno.

## **SANZIONI FISCALI**

Qualora gli adempimenti previsti dalla normativa tributaria siano stati omessi o siano stati adempiuti oltre i termini stabiliti, vengono applicate sanzioni amministrative (oltre che penali nel caso ricorrono) D. Lgs. 471/1997.

Si tenga presente che le sanzioni saranno determinate in funzione della gravità della violazione e della “personalità fiscale” del contribuente, nonché della posizione assunta (collaborazione od ostruzionismo) in sede di verifica.

La normativa in merito alle sanzioni è piuttosto complessa, e non può essere riassunta in poche pagine. Lasciamo pertanto al commercialista del contribuente la definizione delle sanzioni specifiche, limitandoci ad esporre, a titolo informativo, le sanzioni edittali relative alle principali violazioni nelle quali può incorrere l’operatore shiatsu.

## **DICHIARAZIONE DEI REDDITI (IRPEF-IRAP)**

### **Omessa presentazione**

- se risultano dovute imposte dal 120% al 240%, minimo euro 258
- se non risultano imposte dovute da €. 258 a €. 1.032, raddoppiabile per i soggetti tenuti alle scritture contabili.

### **Dichiarazione infedele (minori debiti o maggiori crediti dichiarati)**

- per redditi prodotti in Italia da 1 a 2 volte la maggiore imposta
- per redditi prodotti all'estero da 1,33 a 2,66 volte la maggiore imposta maggiorazione del 10% per Studi di Settore infedeli

## **MODELLO 770 semplificato**

### **Omessa presentazione**

- se le ritenute non sono state versate dal 120% al 240%, minimo euro 258 più €. 51 per ogni percipiente
- se le ritenute sono state versate da €. 258 a €. 2.065 più €. 51 per ogni percipiente

### **Dichiarazione infedele**

da 1 a 2 volte i compensi non dichiarati  
Minimo euro 258

## **VERSAMENTI OMESSI OD INSUFFICIENTI**

30% dell’importo non versato

## **MANCATA EFFETTUAZIONE DELLE RITENUTE ALLA FONTE**

20% dell’importo non trattenuto

## **OMESSA PRESENTAZIONE DEL MOD. F24 A ZERO**

€. 154

## **OMESSA FATTURAZIONE DI OPERAZIONI IVA**

dal 100% al 200%, minimo euro 516

## **OMESSA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA**

### **Omessa presentazione**

- in assenza di debito di imposta da €. 258 a €. 2.065
- se risulta dovuta imposta da 120% a 240%, minimo euro 258

### **Dichiarazione infedele**

da 100% a 200% della differenza

## **OMESSA PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE ANNUALE IVA**

da €. 258 a €. 2.065

## **MANCATA TENUTA O MANCATA ESIBIZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI**

da €. 1.032 a €. 7.746

## **OMESSO PAGAMENTO DELL’IMPOSTA DI BOLLO**

Da 1 a 5 volte l’imposta evasa

## **IL RAVVEDIMENTO OPEROSO**

Qualora si sia omesso il versamento di un tributo, oppure lo si sia versato per un importo inferiore al dovuto, è possibile avvalersi del RAVVEDIMENTO OPEROSO, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione, al fine di evitare l'applicazione delle sanzioni previste per l'omesso od insufficiente versamento.

Per potersi avvalere del RAVVEDIMENTO OPEROSO è indispensabile che il contribuente non abbia avuto formale conoscenza di accessi, verifiche o controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria, o che la violazione sia stata già constatata.

L'istituto del RAVVEDIMENTO OPEROSO è stato attivato al fine di consentire al contribuente, che sia incorso in un errore od in una dimenticanza, di regolarizzare la propria posizione senza incorrere in sanzioni eccessive, e non per fornire un insperato finanziamento da parte del Ministero delle Finanze.

Pertanto, il contribuente che intende versare una somma dovuta oltre la data di scadenza deve trasmettere un Mod. F24 nel quale indicherà:

- L'importo che si intende regolarizzare
- La sanzione dello 0,2 % per ogni giorno di ritardo se la regolarizzazione avviene entro il 14° giorno
- La sanzione del 3% se la regolarizzazione avviene entro i 30 giorni (non 1 mese!) dalla scadenza
- oppure la sanzione del 3,75% se la regolarizzazione avviene tra il trentunesimo giorno e la data di scadenza della presentazione dei redditi relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione.
- oppure la sanzione del 11,11% se la regolarizzazione avviene entro 90 giorni dal termine di presentazione.  
(Un mancato versamento del 2014 è ravvedibile, in assenza di accessi, verifiche, controlli, entro il 29 dicembre 2015).
- L'interesse del 2,5% annuo (interesse semplice) calcolato dalla data di scadenza al 31/12/13 e del 1% dal 01/01/2014 alla data del versamento.

I codici da utilizzare sono i seguenti.

	codice tributo	codice sanzione	codice interessi
IRPEF	40xx	8901	1989
ADDIZ. REGIONALE	3801	8902	1994
ADDIZ. COMUNALE	3843-4	8903	1998
I.V.A.	60xx	8904	1991
SOSTITUTO D'IMPOSTA	1040	8906	addizionato all'imposta
IRAP	3800-12-13	8907	1993
IMPOSTE SOSTITUTIVE	1794 a 1800 - 4025	8913	1992

I dati da riportare nel Mod. F24 (codice tributo, rateazione, anno) sono quelli che si sarebbero utilizzati per il versamento nei termini prescritti.

L'istituto del RAVVEDIMENTO OPEROSO si può utilizzare anche per sanare l'omessa presentazione della dichiarazione annuale, purché la stessa venga presentata entro 90 giorni dal termine previsto.

La sanzione prevista è di 1/10 del minimo della sanzione edittale:

$$258 : 10 = 25,8$$

Codice tributo 8911.

## I.N.P.S. – GESTIONE SEPARATA

La GESTIONE SEPARATA è una forma previdenziale dell'INPS, istituita con la legge 8 agosto 1995, n.335.

Per quanto qui concerne, sono obbligati all'iscrizione.

- i soggetti che esercitano per professione abituale un'attività di lavoro autonomo, non iscritti ad un'autonoma cassa di previdenza;
- i lavoratori autonomi occasionali, per la quota di reddito eccedente i 5.000 euro annui;
- i co.co.pro.

I professionisti ed i lavoratori occasionali versano il contributo alla gestione separata con lo stesso meccanismo dell'IRPEF:

- il saldo relativo all'anno precedente nel mese di giugno/luglio
- il primo acconto dell'anno in corso nel mese di giugno/luglio
- il secondo acconto dell'anno in corso nel mese di novembre.

Il versamento del contributo per i collaboratori è effettuato dal committente, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è avvenuto il pagamento.

Il contributo da versare per il 2015 ammonta al 30,72% del reddito prodotto.

Il primo acconto corrisponde al 40% del contributo dovuto per l'anno precedente.

Il secondo acconto corrisponde al 40% del contributo dovuto per l'anno precedente.

Per i pensionati, i lavoratori dipendenti, gli iscritti ad altre casse di previdenza che svolgono anche attività di lavoro autonomo, il contributo da versare per il 2015 si calcola al 23,50% sul reddito dell'attività, anziché al 30,72%.

I contributi INPS versati in un anno (saldo + 1° acconto + 2° acconto) sono deducibili nell'anno successivo:

- per il contribuente minimo: dal reddito di lavoro autonomo (nel quadro LM al rigo 7 Unico PF 2013)
- per il contribuente ordinario: dal reddito complessivo (nel quadro RP al rigo 21 Unico PF 2013).

Diversamente da quanto previsto per la gestione artigiani e commercianti, non è richiesto un contributo minimo.

E' previsto un massimale annuo oltre il quale non si calcolano i contributi, che per il 2014 ammonta a 100.123 euro. Tale massimale viene adeguato annualmente in base all'indice ISTAT.

E' previsto un minimale per il solo calcolo dei periodi contributivi.

Per il 2014 ammonta a 15.516 euro, equivalente ad un contributo di 4.301 per i soggetti all'aliquota del 27,72% o di 3.414 euro per i soggetti all'aliquota del 22%.

Il minimale di cui trattasi comporta che, chi versa un contributo pari o superiore al minimale stesso, si trova accreditato un anno di contribuzione ai fini pensionistici.

Se invece, ad esempio, un soggetto al 27,72%, versa un contributo di 2.150 euro si vedrà accreditati, ai fini del conteggio degli anni di contribuzione, solo sei mesi; se versa 358 euro un solo mese.

Il diritto alla pensione matura a 64 anni di età per le donne e 66 per gli uomini, se si sono versati almeno 5 anni di contributi;

L'iscrizione alla gestione separata comporta una gestione autonoma della stessa, e, nel caso di coesistenza di altra gestione previdenziale, verranno liquidate pensioni separate.

Per conoscere quanto spetti di pensione, è opportuno rivolgersi direttamente all'INPS o ad un consulente del lavoro, un patronato o sindacato.

## **L'apertura della posizione INPS.**

L'operatore shiatsu che inizia l'attività deve iscriversi alla gestione separata dell'INPS.

L'iscrizione deve avvenire esclusivamente in via telematica, per cui è necessario rivolgersi ad un soggetto autorizzato, oppure accedere al sito dell'INPS, nella sezione servizi al cittadino, dopo essersi munito del PIN (dell'INPS, non dell'AdE), e compilare l'apposito modulo di iscrizione. Quale codice attività si inserirà il 96.09.09, ora previsto valido anche per le attività professionali.

## **Il contributo INPS dovuto dall'operatore shiatsu.**

Indipendentemente dal regime fiscale adottato, l'operatore shiatsu calcola il contributo dovuto alla gestione separata dell'INPS sulla base del reddito prodotto per un determinato anno.

Per il contribuente in regime ordinario corrisponde all'imponibile fiscale determinato ai fini del reddito professionale.

Per il contribuente minimo corrisponde all'imponibile fiscale determinato ai fini del reddito professionale, aumentato dell'importo dei contributi previdenziali eventualmente dedotti.

## **Esempio di calcolo dell'imposta sostitutiva e del contributo previdenziale dovuti dal contribuente minimo.**

Ricavi	=	1.800
Costi	=	500
Perdita dell'esercizio precedente	=	300
Contributi INPS versati nell'anno precedente	=	200

### **Calcolo dell'imposta sostitutiva**

$$1.800 - 500 - 300 - 200 \quad \text{imponibile} = 800 \times 5\% = \text{imposta} 40$$

### **Calcolo del contributo INPS**

$$1.800 - 500 - 300 \quad \text{imponibile} = 1.000 \times 30,72\% = \text{contributo} 307 \\ \times 23,50\% = \text{contributo} 235$$

## ATTIVITA' COMMERCIALE?

La prestazione di un trattamento shiatsu, da parte di un'Associazione ad un proprio associato, contro uno specifico corrispettivo, riveste attività commerciale o meno, quindi necessita o meno di partita Iva, in funzione dello Statuto dell'associazione stessa.

**L'articolo 143, comma 1, del TUIR**, trattando del reddito complessivo degli Enti non commerciali residenti, recita testualmente:

*“(per gli enti residenti nel territorio dello stato, **che non hanno** per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione”.*

Pertanto non è necessaria la partita IVA, e conseguente fatturazione, nel caso ricorrono tutte e quattro le condizioni:

si tratti di una prestazione di servizi non rientrante nell'art. 2195 c.c.

*e il trattamento shiatsu non rientra nell'art. 2195 c.c.*

*L'art. 2195 del Codice Civile recita:*

Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

- 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- 3) un'attività di trasporto per terra, o per acqua o per aria;
- 4) un'attività bancaria o assicurativa;
- 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano.

Chiarimenti:

- 1) sono attività industriali le attività che attraverso un processo di produzione trasformano le materie prime in semilavorati e prodotti finiti ed i semilavorati in prodotti finiti, qualunque sia l'oggetto della produzione: un bene od un servizio. Pertanto: le imprese manifatturiere, le imprese costruttrici (edili, navali, ...), le imprese editoriali e di stampa, le imprese alberghiere, le imprese turistiche, ecc.;
- 2) sono attività intermediarie nella circolazione dei beni le imprese commerciali: vendita all'ingrosso e al dettaglio.
- 5) rientrano in tale categoria i mediatori, gli agenti, i commissionari, gli uffici di affari, le imprese di deposito merci, ecc.

sia resa in conformità alle finalità istituzionali dell'ente

*è necessario verificare lo Statuto*

non sussista una specifica organizzazione

*da prot. 2005/68747 Direzione Centrale Normativa e Contenzioso AdE del 18/04/2005: l'attività sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini concorrenziali sul mercato, senza l'utilizzo di mezzi e strumenti tipici delle imprese commerciali*

il corrispettivo richiesto non ecceda i costi specifici

*e cioè “l'integrazione” per il servizio specifico versata dall'associato, od il corrispettivo pagato da un non socio, non ecceda il costo dell'attività resa specificatamente dall'associazione, diviso per il numero dei partecipanti. La quota non deve comunque eccedere il corrispettivo richiesto normalmente per analoghe prestazioni resse da imprese, professionisti od enti commerciali.*

## **L'art 148 del TUIR, al comma 2 puntuizza:**

Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali:

fatto salvo quanto disposto dall'art. 143, comma 1

e cioè le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del C.C., rese in conformità alle finalità istituzionali dell'Associazione che non abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione.

le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati,

verso pagamento di corrispettivi specifici,

compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori prestazioni.

**L'art 4 del DPR 633/1972 (Testo Unico IVA)** conferma, quanto stabilito dall'art. 148 del TUIR, affermando che le operazioni poste in essere dagli enti associativi sono soggette ad IVA solo se sono commerciali e se sono abituali. (comma 4).

**Per le associazioni che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali od agricole:**

- sono attività commerciali quelle messe in atto al fine di ottenere una contropartita lucrativa;
- non sono attività commerciali quelle svolte a titolo gratuito oppure contro un corrispettivo che non ecceda il costo pro-quota della manifestazione stessa, previste dallo statuto.

**L'art 148 del TUIR, al terzo comma,** prevede un'importante agevolazione per alcune categorie di associazioni:

- politiche,
- sindacali e di categoria,
- religiose,
- assistenziali,
- culturali,
- sportive dilettantistiche,
- di promozione sociale,
- di formazione extra-scolastica della persona

e cioè: **non si considerano commerciali**

le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali

effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici

nei confronti

- dei propri soci, associati e partecipanti,
- degli iscritti, associati e partecipanti di altre associazioni, che svolgono la medesima attività, facenti parte di un'unica organizzazione locale o nazionale.

Condizione dell'agevolazione è che le associazioni conformino i loro statuti, redatti per atto pubblico o per scrittura privata autenticata o registrata, alle seguenti clausole:

- divieto di distribuire utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione
- obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente in caso di scioglimento ad associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità
- disciplina uniforme delle modalità associative, con parità di diritti di voto per tutti gli associati
- obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario
- eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui art. 2532 del codice civile e sovranità dell'assemblea dei soci
- intrasmissibilità della quota, se non per il caso di morte, e non rivalutabilità della stessa come disposto dal **comma 8** dello stesso articolo.

#### Il comma 9 **esonerà**

- le associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese
  - le associazioni politiche, sindacali e di categoria
- dalla disciplina uniforme del rapporto associativo e dall'eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui art. 2532 del codice civile e sovranità dell'assemblea dei soci.

Pertanto, se lo statuto è redatto in conformità dell'art 148 del TUIR, comma 8, e se il trattamento shiatsu rientra tra le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, la prestazione ad un socio da parte dell'associazione, ancorché a fronte di un corrispettivo, è sicuramente non commerciale.

Qualora lo statuto non corrisponda a quanto richiesto dall'art. 148 comma 8, se la prestazione è conforme a quanto stabilito dall'art. 143 comma 1, l'operazione è comunque non commerciale.

L'articolo 30, comma 1, del D.L. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. 2/2009, prevede che l'agevolazione di cui all'art. 148 sia operante a condizione che gli enti associativi, oltre ad essere in possesso dei requisiti qualificanti, trasmettano per via telematica all'Agenzia delle Entrate l'apposito modello EAS.

Riassumendo, il trattamento shiatsu ad un socio:

- \* se è gratuito non costituisce attività commerciale;
- \* se è a pagamento, è reso in conformità allo statuto, non sussiste una specifica organizzazione, ed il corrispettivo richiesto non eccede il costo sostenuto dall'associazione per il trattamento stesso, non costituisce attività commerciale;
- \* se è a pagamento, ed il corrispettivo richiesto eccede il costo, ma lo statuto dell'associazione è redatto in conformità a quanto disposto dal comma 8 dell'art. 148 del TUIR, non costituisce attività commerciale.

Sempre che il trattamento sia previsto nelle attività istituzionali dell'associazione.

Al di fuori dei casi prospettati, e del caso di prestazione occasionale, occorre munirsi della partita IVA e mettere in atto tutti gli adempimenti conseguenti.

## ASSOCIAZIONI - COMPENSI AGLI ASSOCIATI

Eccettuati alcuni casi specifici, (ad esempio le Organizzazioni di Volontariato), nulla vieta siano corrisposti compensi ad un Associato, di qualsiasi ordine e grado, dall'ultimo iscritto al Presidente.

Purché, come per qualsiasi impresa, siano congrui ed inerenti:

- Congruo: non deve eccedere il compenso normalmente corrisposto al di fuori dell'Associazione per la stessa attività.
- Inerente: deve trattarsi di un lavoro oggettivamente utile e necessario per la vita dell'Associazione.

Questo più che altro per tutelare i diritti dell'Associazione e degli associati. Ma vi è anche una tutela per il fisco, nel caso di Associazione in regime ordinario, in quanto l'aliquota applicata al reddito dell'Associazione è del 27,5%, mentre per l'associato potrebbe attestarsi al 20% o anche meno.

Nel caso, invece, di regime fiscale agevolato, l'Associato sconta un'imposta maggiore di quella dell'Associazione.

E' poi necessario stabilire di quale tipologia di compenso si tratti:

- lavoro autonomo abituale
- lavoro autonomo occasionale

Nel caso di lavoro autonomo abituale l'associato che effettua la prestazione dovrà essere in possesso di partita IVA. Emetterà quindi una fattura (o parcella o nota o simili, la chiami come vuole, ma il risultato non cambia) addebitando:

L'importo della prestazione	100,00
L'IVA 22%	22,00 (zero se contribuente minimo o forfetario.)
Deducendo la ritenuta d'acconto del 20%	-20,00 (zero se contribuente minimo o forfetario.)

L'Associazione corrisponderà all'associato la somma di € 102 (80 se minimo o forfetario), e provvederà a versare all'erario, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è avvenuto il pagamento della parcella, € 20 tramite mod. F24, codice tributo 1040.

Nel caso di lavoro occasionale l'associato che effettua la prestazione dovrà rilasciare una semplice ricevuta:

Ricevo dall'Associazione X.Y. la somma di € 100,00 per ... (specificare la motivazione; un generico "mie prestazioni" non va bene)... , dedotta la ritenuta d'acconto di € 20,00 : netto 80,00.

La ritenuta non si applica sui compensi di importo inferiore ai € 25,82 *per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e sempre che non costituiscano acconto di maggiori compensi.* (DPR 600/73, art.25, c.3)

L'associazione corrisponderà all'associato la somma di € 80, e provvederà a versare all'erario, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è avvenuto il pagamento della prestazione, € 20 tramite mod. F24, codice tributo 1040.

L'Associazione dovrà provvedere a

- rilasciare a ciascun percepiente (entro la fine del mese di febbraio dell'anno successivo) una certificazione nella quale deve attestare i compensi corrisposti nell'anno e le ritenute operate.
- trasmettere telematicamente all'AdE le certificazioni rilasciate, entro il 7 marzo.
- predisporre e trasmettere in via telematica (entro la fine del mese di luglio dell'anno successivo) la dichiarazione Mod.770 semplificato, nella quale esporrà, percepiente per percepiente, i compensi corrisposti nell'anno e le ritenute operate, nonché un quadro riepilogativo delle ritenute versate.

Le date di scadenza, indicate tra parentesi, devono essere aggiornate di anno in anno, secondo gli umori dell'organo legislativo.

# LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE AGEVOLAZIONI FISCALI

**Agevolazioni per le associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono del regime forfetario previsto dalla legge 16.12.1991 n. 398**

## ***Esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili.***

### ***Adempimenti sostitutivi:***

Annotazione sul registro di cui DM. 11/02/097 (S.I.A.E.) dei corrispettivi e di ciascun altro provento conseguito nel mese, entro il giorno 15 del mese successivo.

Riepilogo della liquidazione IVA sul registro di cui sopra.

Numerazione e conservazione delle fatture emesse e di quelle di acquisto, nonché conservazione della documentazione relativa agli incassi ed ai pagamenti.

Obbligo di emissione delle fatture per le prestazioni di sponsorizzazione, di pubblicità e per la cessione di diritti radio-TV.

Redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, del rendiconto annuale.

## ***Esonero dall'obbligo della dichiarazione IVA.***

Si è comunque obbligati alla presentazione dell'UNICO EnC, della dichiarazione IRAP e del Mod. 770 (sostituti d'imposta).

## ***IVA forfetaria.***

L'IVA sulle vendite (corrispettivi e fatture) deve essere versata trimestralmente (il quarto trimestre entro il 16 febbraio – codice tributo 6034), senza maggiorazione per interessi, nella seguente misura:

50% dell'IVA relativa ai corrispettivi, comprese le prestazioni pubblicitarie;

50% dell'IVA relativa alle fatture emesse per sponsorizzazione;

2/3 dell'IVA relativa alle fatture emesse per diritti radio-TV.

## ***IRES forfetaria.***

Sul 3% dei proventi (corrispettivi, fatturato, ecc,) si applica l'IRES (27,5%):

Fatturato (al netto dell'IVA) = 10.000,00 Euro:

Reddito imponibile = 300,00 Euro

IRES dovuta = 82,50 Euro

## ***IRAP L'imponibile IRAP sarà così determinato:***

- + Imponibile dell'IRES forfetaria
- + Compensi per lavoro dipendente ed assimilati
- + Compensi per lavoro autonomo occasionale
- Deduzioni previste dall'art. 11, co.1, lett.a del D.Lgs. 446/97

L'imposta è del 3,9% (aliquota ordinaria, ma ogni regione può stabilire aliquote diverse).

## ***TRATTAMENTO FISCALE DEI COMPENSI EROGATI DALLE A.S.D. AGLI SPORTIVI DILETTANTI (art. 67, co.1, lett. m TUIR – redditi diversi)***

I compensi, le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi, corrisposti dalle Associazioni Sportive Dilettantistiche **riconosciute** dal Coni, dalle federazioni sportive nazionali, dall'Unire, agli sportivi **dilettanti** nell'esercizio diretto delle attività sportive dilettantistiche:

- sino a euro 7.500,00 per ciascun atleta (complessivi nell'arco dell'anno, ancorché percepiti da società diverse) sono esclusi da imposta, pertanto sugli stessi non deve essere operata alcuna ritenuta.

- da 7.500,01 a 28.158,28 euro si applica la ritenuta a titolo di imposta, in ragione della aliquota del primo scaglione (23%) oltre alle maggiorazioni derivanti dalle addizionali Irpef.
- oltre 28.158,28 euro si applica la stessa ritenuta, ma a titolo di acconto.

Nel calcolo della base imponibile non concorrono i rimborsi di spese documentate per vitto, alloggio, viaggio e trasporto per trasferte fuori dal comune.

Tali ritenute si applicano indipendentemente dal fatto che l'atleta sia residente o meno in Italia.

Allo stesso trattamento sono assoggettati gli allenatori, i giudici di gara, i dirigenti sportivi, i collaboratori direttamente impegnati nella realizzazione di una manifestazione sportiva dilettantistica (R.M. 26/03/2001 n. 34/E).

Per maggior chiarezza si riporta stralcio della Risoluzione dell'agenzia delle Entrate 34/2001.

Con la locuzione “esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche”, il legislatore ha voluto delimitare l’ambito di applicazione della disciplina in esame, (*escludendo, in sostanza, dal trattamento fiscale agevolato i compensi corrisposti per lo svolgimento di attività contabili ed amministrative in quanto non direttamente finalizzate alla realizzazione alla realizzazione delle manifestazioni sportive dilettantistiche – testo praticamente abrogato dall’art.90 della Legge 289/2002*)

La disposizione è riferita, cioè, a tutti quei soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica, determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione, ivi compresi coloro che nell’ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell’associazione di norma presenziano all’evento sportivo.

Sono, pertanto, da considerare in primo luogo corrisposti nell’esercizio diretto dell’attività sportiva dilettantistica, i compensi erogati agli atleti dilettanti, agli allenatori, ai giudici di gara, ai commissari speciali che durante le gare o manifestazioni, aventi natura dilettantistica, devono visionare o giudicare l’operato degli arbitri.

Rientrano, quindi, nella disciplina di cui alla lettera m), dell’articolo 81 (*ora 67*) del TUIR, tutti i compensi corrisposti a quei soggetti che, nella qualità di dirigenti dell’associazione, di solito presenziano direttamente a ciascuna manifestazione consentendone, di fatto, il regolare svolgimento.

Trattasi di compensi, quali le indennità di trasferta o i rimborsi di spesa, corrisposti a figure dirigenziali, non legate con l’ente erogante da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, che svolgono funzioni, non retribuite in base a norme organizzative interne, ma indispensabili alla realizzazione della manifestazione sportiva dilettantistica, nel senso che le stesse, come già precisato, concorrono a garantire la concreta realizzazione di ciascun evento sportivo.

*(Al contrario, il presupposto dell’agevolazione fiscale in argomento non è configurabile in capo a soggetti che a beneficio delle associazioni svolgono mera attività amministrativa. – testo praticamente abrogato dall’art.90 della Legge 289/2002)*

Si precisa, infine, che per la riconducibilità dei compensi in argomento nell’ambito applicativo dell’articolo 81 (=67), comma 1, lettera m) del TUIR, è necessario il concorso di due condizioni:

- a) deve trattarsi di uno dei soggetti come sopra individuati (requisito soggettivo);
- b) la manifestazione sportiva deve essere a carattere dilettantistico (requisito oggettivo).

Non possono conseguentemente essere considerati redditi diversi di cui dell’articolo 81 (=67), comma 1, lettera m) del TUIR i compensi corrisposti all’arbitro (dilettante) nel caso in cui diriga una gara professionistica.

Del pari, non possono essere inclusi nella disciplina di cui trattasi i compensi corrisposti all’atleta professionista nell’ipotesi in cui si veda impegnato in una manifestazione sportiva dilettantistica.

Tali agevolazioni sono state estese dall’art. 90 della Legge 289/2002 ai collaboratori non professionisti che operano nel campo amministrativo-gestionale, intendendosi per tale, ad esempio, la segreteria, la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa, la tenuta della contabilità, e dall’art.35, co.5 della Legge 14/2009 ai collaboratori non professionisti che operano per la formazione, didattica, preparazione ed assistenza delle attività sportive dilettantistiche.

Detti compensi sono esclusi dal contributo previdenziale INPS.

**Requisiti necessari alle associazioni sportive dilettantistiche per avvalersi del regime forfetario previsto dalla legge 16.12.1991 n. 398**

***Proventi non commerciali non superiori a 250.000 euro.***

***Opzione per il regime forfetario***, vincolante per cinque anni e valida fino a revoca, da esercitarsi:

- nella dichiarazione dei redditi (quadro VO) relativa all'anno in cui inizia il regime;
- alla SIAE, con apposita comunicazione, prima dell'inizio dell'anno solare

***Redazione dello statuto per atto scritto.*** Nello statuto devono essere **espressamente previsti**:

- a - Denominazione sociale comprendente le parole ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA.
- b - Oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica.
- c - Attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione.
- d - Assenza di fini di lucro e previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette.
- e - Norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali.
- f - Obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari.
- g - Modalità di scioglimento dell'associazione.
- h - Obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio, in caso di scioglimento.

## **OPERATORI e INSEGNANTI SHIATSU e ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE**

Nel corso della ns. attività di consulenza ed assistenza ad operatori in discipline olistiche, abbiamo constatato che alcune, o meglio, diverse Associazioni Sportive Dilettantistiche forniscono un’interpretazione del tutto personale sulle disposizioni circa il trattamento fiscale delle collaborazioni prestate dagli insegnanti e dagli operatori shiatsu o in discipline olistiche.

In effetti le ASD tendono a generalizzare l’agevolazione riconosciuta agli sportivi dilettanti ed ai collaboratori “funzionali” allo svolgimento della manifestazione, facendo sottoscrivere l’apposita autocertificazione allo shiatsuka, che, ignaro delle disposizioni di legge e delle conseguenze, firma senza porsi tanti problemi, non fosse altro che per ottenere il lavoro.

Riteniamo opportuno evidenziare che, oltre ad irregolarità di carattere fiscale, l’autocertificazione comporta, in caso di mendacità, sanzioni penali.

L’art. 67 del TUIR stabilisce che sono “redditi diversi”, *se non sono conseguiti nell’esercizio di arti e professioni*, le indennità di trasferta, i rimborsi forfevari di spesa, i premi e i compensi erogati nell’esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che sia riconosciuto dal CONI, o dalle Federazioni sportive nazionali, o dall’UNIRE.

Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società ed associazioni sportive dilettantistiche.

L’art. 69 del TUIR stabilisce che le indennità, i rimborsi forfevari, i premi ed i compensi di cui all’art. 67, non concorrono a formare il reddito sino ad un importo annuo complessivo non superiore ai 7.500 euro.

Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all’alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori del territorio comunale.

L’art. 35 del D.L. 30.12.2008, n. 207, al comma 5 stabilisce che nelle parole “esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche” contenute nell’art. 67 del TUIR, sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l’assistenza all’attività sportiva dilettantistica.

La Risoluzione Ministeriale n. 34/E del 26/03/2001 precisa che con la locuzione “esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche”, il legislatore ha voluto delimitare l’ambito di applicazione della disciplina in esame. La disposizione è riferita, cioè, a tutti quei soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica, determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione, ivi compresi coloro che nell’ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell’associazione di norma presenziano all’evento sportivo.

Dalla lettura dei citati articoli di legge, rileviamo che, per godere dell’agevolazione di cui all’art. 69, **le prestazioni devono essere rese nell’orbita di una manifestazione sportiva dilettantistica**.

L’attività di insegnamento resa nell’ambito di un corso formativo destinato ai Soci ed ai clienti di un’A.S.D., non può essere considerata di natura sportivo dilettantistica, qualora non propedeutica ad una manifestazione sportiva.

Il trattamento di un operatore shiatsu, o in discipline bionaturali, potrà essere considerato svolto nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica solo ed unicamente se rivolto agli atleti dilettanti (o assimilati) dell'Associazione, ed assolutamente mai quando rivolto a Soci non sportivi dilettanti od a clienti dell'Associazione.

**La prestazione non deve avere natura professionale.**

Pertanto, un soggetto, titolare di partita IVA, che svolge per professione abituale l'attività di operatore o insegnante, non può non considerare la propria prestazione produttrice di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del TUIR, e quindi dovrà fatturare normalmente la propria prestazione all'A.S.D. o direttamente al ricevente.

## OPERATORI SHIATSU ED ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE

*Quanto espresso in questo capitolo non deve essere inteso, assolutamente, quale “normativa”. E’ semplicemente l’esternazione del nostro pensiero, dettato dalla conoscenza di normative fiscali, senza escludere la possibilità che ci sia sfuggito qualche decreto o circolare, in merito alla tendenza esistente, tra gli operatori shiatsu, a voler costituire associazioni culturali o sportive dilettantistiche, al solo fine di ridurre il carico fiscale delle proprie prestazioni.*

*Attenzione! Se l’associazione è costituita per altri scopi, fermi restando i principi qui esposti, chiaramente il discorso cambia.*

*Ci dichiariamo interessati ad aprire un dibattito con chiunque vorrà segnalarci posizioni diverse o nostre interpretazioni non corrette, dispostissimi a rettificare le nostre convinzioni in proposito.*

## COSTITUIRE UN’ASSOCIAZIONE NON RICONOSCIUTA

- La costituzione di un’Associazione costa.
- La gestione di un’Associazione costa.

Ammesso e non concesso che ne derivi un vantaggio, il costo viene coperto?

## ASSOCIAZIONI CULTURALI

L’Associazione culturale, a fronte di operazioni commerciali, sconta un’imposta del 27% (+IRAP) sull’utile prodotto, o del 3% sul fatturato se in regime forfetario, e non è soggetta a contribuzione INPS.

Indubbiamente un vantaggio.

Ma un’Associazione è “senza scopo di lucro” (altrimenti sarebbe una società) per cui gli utili prodotti non possono essere distribuiti, sotto nessuna forma, agli associati.

**I soci > qualsiasi socio < non possono prelevare nemmeno un centesimo senza una delibera specifica e, soprattutto, senza un documento giustificativo di spesa, congrua ed inherente.**

L’operatore shiatsu, per rientrare delle sue prestazioni, può fatturare all’Associazione. Ma allora tanto vale: si prenda la partita IVA e fatturi a chi vuole: Associazioni, Enti, o riceventi.

Potrebbe instaurare un rapporto di collaborazione occasionale, ai sensi dell'art. 61 della legge Biagi: se non eccede i 5.000 euro annui, evitando così la contribuzione INPS. Ma il periodo di collaborazione non deve superare i 30 giorni nell'anno solare!

## ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Migliore è la situazione se opera all'interno di un'associazione sportiva dilettantistica.

Se rientra nei soggetti "agevolati", e vale a dire:

- sportivi dilettanti,
- allenatori, giudici di gara, dirigenti sportivi, collaboratori direttamente impegnati nella realizzazione di una manifestazione sportiva dilettantistica,
- collaboratori che operano nel campo amministrativo-gestionale,
- addetti alla formazione, didattica, preparazione ed assistenza delle attività sportive dilettantistiche,

sempre che non operi professionalmente all'esterno dell'associazione, è esente da imposizione fiscale sino a 7.500 euro, è agevolato sulle fasce di reddito superiori, è esente da imposizione contributiva.

Un operatore shiatsu non professionista, in quanto tale, rientra nelle fattispecie di cui sopra?

A ns. giudizio:

- se limita le sue prestazioni, ammesso che siano previste, agli atleti dilettanti impegnati nella manifestazione sportiva, non avrà sicuramente un gran guadagno.
- se estende le sue prestazioni ad altri (=non atleti), siano pure gestite direttamente dall'associazione, non può rientrare nell'agevolazione di cui sopra.

Un conto è operare in un'associazione già costituita, un conto è costituirne una ad hoc.

## L'APERTURA DELLO "STUDIO" DELL'OPERATORE SHIATSU

Prima di addentrarci in qualsiasi considerazione è necessario stabilire qual è la posizione giuridica e fiscale dell'operatore shiatsu.

L'operatore shiatsu è un lavoratore autonomo che esercita una professione non regolamentata, per l'esercizio della quale non è obbligatoria l'iscrizione in albi o elenchi

Essendo la professione dell'operatore shiatsu non regolamentata, aprendo la partita IVA ed effettuando l'iscrizione all'INPS, si può svolgere l'attività senza problemi. Fermi restando tutti gli adempimenti fiscali conseguenti: emissione della fattura, contabilizzazione, pagamento delle imposte, dichiarazione dei redditi.

L'operatore Shiatsu può svolgere la propria attività per conto proprio, quale professionista:

- presso la propria abitazione
- presso l'abitazione del cliente
- in un locale apposito adibito a Studio
- presso un locale di terzi (centro benessere, associazione, ente, impresa, professionista).

Il locale nel quale si esercita deve aver ottenuto l'agibilità. E' opportuno chiarire che in pratica tutte le unità abitative hanno già ottenuto l'agibilità, che, pertanto, deve essere richiesta nel solo caso di nuova costruzione, di ristrutturazione o di riaccatastamento.

In regola con l'agibilità, chiunque può esercitare nei locali, fermo restando che per determinate attività: studio medico, commercio di alimentari, parrucchieri, estetisti, ecc... è necessario un nulla-osta dell'ASL, specifico per l'attività esercitata, che dovrà essere acquisito dal Comune ai fini del rilascio della licenza di esercizio.

Un avvocato, un ingegnere, un consulente aziendale, non necessitano di autorizzazione alcuna e possono, pertanto, aprire lo studio all'unica condizione che il locale sia "agibile".

Analogamente l'operatore shiatsu, non essendo l'attività medica o paramedica, né regolamentata da leggi.

**Per l'esercizio della propria attività l'operatore shiatsu non deve ottenere autorizzazione alcuna.**

Ovviamente, se un'autorizzazione non è necessaria, **non deve essere richiesta**. E' chiaro che se si richiede un'autorizzazione in assenza dei titoli necessari, l'autorizzazione non viene concessa.

Non tutti, ma la maggior parte degli shiatsuka, hanno finalmente compreso che l'operatore shiatsu non è un operatore sanitario, e lo Shiatsu non è una prestazione sanitaria.

**Il trattamento shiatsu è un trattamento di riequilibrio energetico**, basato sulle tecniche e sulle teorie della filosofia orientale, volto al recupero ed al mantenimento del benessere psicofisico.

**Non è e non può essere in alcun modo terapeutico** in quanto l'operatore :

- non considera, non tratta e non si pone come obiettivo la risoluzione di patologie e sintomi che sono di stretta pertinenza medico/sanitaria;
- non considera il proprio intervento sostitutivo di quello del medico;
- non fornisce al ricevente prescrizioni farmacologiche o terapeutiche similari;
- non ha il titolo professionale necessario per effettuare trattamenti terapeutici.

Quella che invece risulta ancora piuttosto nebulosa, nel senso che molti operatori shiatsu non comprendono, o fanno finta di non comprendere, è la differenza tra “trattamento” e “massaggio”.

Gli occidentali, in particolare alcune scuole o laboratori estetici, hanno inventato lo shiatsu estetico. Per cui, sia la Camera di Commercio, sia di conseguenza l’Agenzia delle Entrate, classificano tale attività alla stregua degli estetisti.

Codice Ateco: 96.02.02 Servizi degli istituti di bellezza

In tal caso non si tratta più di lavoro autonomo, bensì di impresa, soggetta a tutte le normative in atto per gli estetisti.

Ovviamente i Comuni si attengono alla norma in vigore presso l’AdE e la CCIAA.

Quindi, se si richiede in Comune l’autorizzazione per aprire uno “studio” shiatsu, sicuramente verrà negata, in quanto carenti del titolo di “estetista”.

Di questa situazione dobbiamo ringraziare diversi personaggi, tra i quali, non ultimi, gli operatori shiatsu che hanno inteso commercializzare una professione la quale, nella sua essenza, commerciale non è.

Ora, se si esercita nella propria abitazione, presso l’abitazione dei riceventi, presso un locale gestito da terzi, salvo casi eccezionali, non si è soggetti a controllo alcuno.

Se, invece, si esercita in un locale apposito adibito a studio, è necessario tener presente che l’occupazione di un’unità immobiliare (sia di proprietà, sia in affitto) comporta la denuncia ai fini della TARI. Ogni Comune ha un proprio modello. Laddove venga richiesta la tipologia di attività è opportuno indicare “trattamento per il benessere fisico, non terapeutico” ed evitare la parola “shiatsu”, in considerazione di quanto detto.

Lo Studio può essere allocato in un’unità immobiliare di categoria A (abitazioni, studi, uffici) situata generalmente ad un piano dell’edificio, oppure di categoria C (negozi, botteghe, laboratori), ubicati generalmente al piano terreno sul fronte strada.

Se lo Studio è in un’unità immobiliare del gruppo A è opportuno che questa sia A/10, e cioè “uffici e studi privati”, in quanto, se classificata “abitazione”, corre il rischio di dover subire una variazione di destinazione d’uso. Senza, peraltro, altre conseguenze, se non maggiori tasse immobiliari. Analogamente se del gruppo C.

Normalmente l’indicazione apposta consiste in una targhetta di modeste dimensioni del tipo “Rossi Antonio – operatore shiatsu professionista – iscrizione R.I.O.S. n. 1234 del 01/01/01”, e non è all’attenzione particolare della polizia urbana. Difficilmente vi sarà un controllo, se non dietro segnalazione specifica, e nel caso, lo shiatsuka potrà sempre affermare che l’attività svolta, non essendo né fisioterapica né estetica, rientra nelle attività considerate dalla legge 4/2013 e può essere esercitata da chiunque, senza necessità di autorizzazione alcuna.

E’ buona norma evitare che, nel luogo dove si svolge l’attività, esistano riferimenti (volantini, manifesti, pubblicazioni) diretti od indiretti a “terapie”, “massaggi”, e che l’utente possa

in qualche modo fraintendere che la figura dell'operatore shiatsu si sovrapponga a quella dell'operatore sanitario.

Lo stesso varrebbe per le categorie C/1 “negozi e botteghe” e C/3 “laboratori per arti e mestieri”, se non fosse che, normalmente, lo shiatsuka non si limita ad apporre una targhetta. Anziché opacizzare la vetrina, comincia ad esporre insegne megagalattiche, manifesti e locandine,

inneggiando a “massaggi”. In tal caso i vigili hanno un motivo di “attrazione”. E diventa un attimino più difficile dimostrare che non si tratta di massaggi.

Se il funzionario che effettua il controllo è semplicemente “disinformato” sarà sufficiente esporgli quanto contenuto nella presente, e, quasi sicuramente, non vi saranno strascichi.

Se, invece, è “in malafede” la cosa si complica, poiché non vorrà sentir ragioni ed eleverà un verbale. Se effettivamente lo shiatsuka si sarà limitato ad effettuare trattamenti shiatsu, e non avrà sconfinato, sia pur solo indiziariamente, nel settore medico od in quello estetico, non avrà nulla da temere, ma saranno sicuramente rogne e contrattempi, per non parlare del fegato!

Di fondamentale rilevanza il fatto che lo Studio dell'operatore shiatsu è una “privata dimora”, per accedere alla quale è necessaria l'autorizzazione dell'operatore stesso o del Procuratore della Repubblica, eccettuato il caso di flagranza di reato o di controlli fiscali, mentre il laboratorio estetico od il centro benessere sono locali aperti al pubblico, accessibili da chiunque.

## STUDIO OLISTICO o CENTRO BENESSERE

Lo **STUDIO OLISTICO** è situato nell'unità immobiliare nella quale l'operatore olistico svolge la propria attività ai sensi della legge 4/2013, con esclusione quindi delle attività riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi ai sensi dell'art. 2229 del codice civile, delle professioni sanitarie e delle attività e dei mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinati da specifiche normative.

Lo studio olistico è una privata dimora, Nessuno vi può accedere senza autorizzazione del conduttore, o del Procuratore della Repubblica, o del direttore dell'agenzia territoriale delle Entrate, o del comandante del nucleo della Guardia di Finanza competenti. Oppure in flagranza di reato.

Il locale dove si esercita l'attività deve essere di categoria catastale A/10 (uffici e studi privati). Può essere esercitata anche in locali accatastati in C/1 (negozi e botteghe) o C/3 (laboratori per arti e mestieri), ma in tal caso è opportuno interpellare il Comune circa la non necessità di cambiare l'accatastamento in A/10, specificando esplicitamente che non si tratta di attività artigianale o commerciale.

Per lo studio olistico può anche essere utilizzata una parte dell'abitazione, in utilizzo promiscuo della stessa; in tal caso permane la categoria assegnata all'abitazione (da A/1 a A/11).

Trattasi di attività professionale, pertanto nessuna iscrizione alla CCIAA.

I contributi INPS sono dovuti alla Gestione Separata.

Il reddito rientra tra i redditi di lavoro autonomo.

Non occorre alcuna autorizzazione dell'ASL di competenza, né comunicazione al Comune dove si svolge l'attività, ad eccezione della denuncia ai fini TARI.

Il **CENTRO BENESSERE** è situato nell'unità immobiliare nella quale si svolgono attività perlopiù di estetica, o comunque dove si effettuano massaggi.

Il centro benessere è un locale aperto al pubblico. Chiunque può accedervi, e può essere allontanato forzatamente solo con l'intervento della Forza Pubblica.

Il locale dove si esercita l'attività deve essere di categoria catastale C/1 (negozi o botteghe) o C/3 (laboratori per arti o mestieri). Può essere esercitato anche in locali accatastati in A/10 (uffici e studi privati), ma in tal caso è opportuno interpellare il Comune circa la non necessità di cambiare l'accatastamento in C/3.

Non può essere utilizzata l'abitazione in uso promiscuo.

Trattasi di attività artigianale. E' pertanto necessaria l'iscrizione alla CCIAA, che non può avvenire in assenza dei titoli abilitanti (diploma di estetista o di massaggiatore).

I contributi INPS sono dovuti alla gestione Artigiani (o Commercianti se impresa).

Il reddito rientra tra i redditi di impresa.

Occorre l'autorizzazione dell'ASL circa l'idoneità dei locali.

Occorre la SCIA al Comune.

Lo studio olistico può essere anche definito centro olistico, ed il centro benessere può anche essere definito studio olistico.

Non ha importanza la terminologia utilizzata, quello che rileva è l'effettivo esercizio dell'attività.

Questo per quanto attiene la legge; poi vi sono le varie interpretazioni ed applicazioni da parte degli addetti.

## LA PUBBLICITA' DELL'OPERATORE SHIATSU

E' buona norma evitare che, nel luogo dove si svolge l'attività, esistano riferimenti (volantini, manifesti, pubblicazioni) diretti od indiretti a "terapie", "massaggi", e che l'utente possa in qualche modo fraintendere che la figura dell'operatore shiatsu si sovrapponga a quella dell'operatore sanitario.

E' opportuno utilizzare il termine "trattamento" anziché "massaggio".

Ovviamente la parola massaggio non può essere bandita qualora insita nella definizione dell'attività, ad esempio per il Traditional Thai Massage (Massaggio Tradizionale Thailandese).

In tal caso, e comunque in ogni caso, è sempre opportuno specificare "trattamento di riequilibrio energetico" oppure "trattamento di ripristino funzionale", "trattamento non terapeutico", "prestazione non sanitaria".

L'articolo 1, terzo comma, della legge 4/2013 impone che in ogni documento e rapporto scritto con il cliente debba essere indicato "libera professione di cui alla legge 4/2013" (o simile).

## IL BIGLIETTO DA VISITA

Nel biglietto da visita è essenziale riportare la denominazione dello Studio, l'indirizzo, il telefono.

Altre indicazioni che è opportuno siano riportate sono l'e-mail ed il sito web, nonché il logo e/o la sintetica descrizione dell'attività.

E' dubbio se l'indicazione "libera professione di cui alla legge 4/2013" sia obbligatoria anche sul biglietto da visita. In ogni caso l'indicazione

**Antonio Rossi**

**Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

non stona, fuga ogni dubbio e qualifica sempre.

La partita IVA può essere riportata nel caso specifico si operi con associazioni o soggetti IVA. Probabilmente risulta essere un inutile appesantimento nel caso si tratti principalmente con soggetti privati.

## LA TARGA/INSEGNA

Può essere applicata, se non è vietato dal regolamento condominiale, sulla facciata del condominio purché non ne alteri il decoro architettonico.

Non necessita di autorizzazione dell'Assemblea, né di consenso dell'amministratore, anche se un'informazione in tal senso è sempre opportuna.

E' necessario consultare il Regolamento comunale al fine di conoscere se è necessaria la comunicazione in Comune e il pagamento dell'imposta di pubblicità (normalmente dipende dalla dimensione della targa).

## ATTIVITA' ESERCITATA : SHIATSU ESTETICO

E' di attualità il conflitto di interpretazione tra "trattamento shiatsu" e "massaggio estetico".

Esaminiamo il problema sotto l'aspetto fiscale, anche se obbligatoriamente si deve sconfinare in quello giuridico, ai fini del corretto inquadramento dell'attività.

La legge 4/2013 viene a stabilire che le associazioni professionali definiscono gli standard qualitativi richiesti agli associati (art.2, comma 4), ma stabilisce altresì che l'elenco delle associazioni professionali in possesso dei requisiti è pubblicata dal Ministero dello sviluppo economico nel proprio sito internet.

Nelle more di tali definizioni, facciamo riferimento alla Legge Regionale n. 2 del 03/01/2005 della regione Toscana, la quale, trattando delle discipline del benessere e bio-naturali, all'art. 2 stabilisce che, ai fini di tale legge si intende:

a) per **discipline del benessere e bio-naturali: le pratiche e le tecniche naturali, energetiche, psicosomatiche, artistiche e culturali esercitate per favorire il raggiungimento, il miglioramento e la conservazione del benessere globale della persona.** Tali discipline non si prefiggono la cura di specifiche patologie, **non sono riconducibili alle attività di cura e riabilitazione fisica e psichica** della popolazione erogate dal servizio sanitario, né alle attività connesse a qualunque prescrizione di dieta, **né alle attività di estetica** e di tatuaggio e piercing; le discipline del benessere e bio-naturali, nella loro diversità ed eterogeneità, sono fondate, in particolare sulla non interferenza nel rapporto tra medici e pazienti e astensione dal ricorso all'uso di farmaci di qualsiasi tipo, in quanto estranei alla competenza degli operatori in discipline del benessere e bio-naturali;

b) per operatore in discipline del benessere e bio-naturali: la figura che, in possesso di adeguata formazione, opera per favorire la piena e consapevole assunzione di responsabilità di ciascun individuo in relazione al proprio stile di vita, e per stimolare le risorse vitali della persona, intesa come entità globale e indivisibile. L'operatore in discipline del benessere e bio-naturali non prescrive farmaci, educa a stili di vita salubri, ad abitudini alimentari sane ed alla maggiore consapevolezza dei propri comportamenti.

L'art. 3 stabilisce che l'esercizio delle discipline del benessere e bio-naturali si accede mediante un percorso di formazione, di durata almeno triennale.

L'allegato 1 alla delibera n. 1 del 28/01/2009 in attuazione della L.R. n. 2 del 03/01/2005, nel definire lo **shiatsu** recita:

Indica un **trattamento manuale** le cui radici teoriche-pratiche derivano dalle antiche tradizioni filosofiche del lontano Oriente. Lo Shiatsu ha **lo scopo di preservare e/o ripristinare lo stato di salute della persona, risvegliando ed armonizzando le funzioni energetiche e le risorse vitali profonde dell'individuo** e si avvale di tecniche e principi ben precisi. La modalità universalmente riconosciuta, peculiare del trattamento, è la pressione perpendicolare, costante e/o modulata in modo ritmico, esercitata con il peso del corpo su zone, punti e canali energetici (detti meridiani). Per esercitare la pressione si usano prevalentemente i pollici, ma secondo le necessità o gli stili si possono usare altre parti del corpo quali palmi delle mani, gomito, ginocchio, piede.

Leggendo con attenzione sia la legge, sia la delibera attuativa, si rileva con certezza che l'operatore di discipline del benessere e bionaturali è un lavoratore autonomo e non un'impresa, come peraltro è stato chiaramente definito dalla legge 4/2013 all'art.1 secondo comma.

Ben diverse, anche se ad una lettura superficiale possono apparire simili, sono le definizioni della **CCIAA**, in merito all'**attività di shiatsu estetico**:

Tale attività (esercitata da una persona fisica) nel momento in cui non viene considerata come paramedica (tipo fisioterapia legge 42/1999) e quindi non iscrivibile come impresa in quanto attività professionale, è **iscrivibile sotto forma di SERVIZI PER IL BENESSERE DELLA PERSONA**

specificando il tipo di servizio prestato. L'attività non terapeutica, quindi, (esercitata anche in forma societaria) deve essere denunciata al Comune con una DIAP previo il possesso dei requisiti di cui alla legge sugli ESTETISTI (legge 1/1990), in quanto così come ricorda la Commissione Regionale per l'Artigianato "la legge 1/1990 disciplina tutte le prestazioni e i trattamenti eseguiti sulla superficie del corpo umano il cui scopo esclusivo o prevalente sia quello di mantenerlo in perfette condizioni, di migliorarne e proteggerne l'aspetto estetico. Rientrano quindi nella attività di estetista tutti quei massaggi, non terapeutici, finalizzati a mantenere il corpo umano in perfette condizioni, sciogliendo ad esempio le tensioni muscolari o *riducendo lo stato di stress*". Attività tipicamente artigiana.

L'art. 1 della legge 4 gennaio 1990, n. 1 "Disciplina dell'attività di estetista" recita:

L'attività di estetista comprende tutte le prestazioni ed i trattamenti eseguiti sulla superficie del corpo umano il cui scopo esclusivo o prevalente sia quello di mantenerlo in perfette condizioni, di migliorarne e proteggerne l'aspetto estetico, modificandolo attraverso l'eliminazione o l'attenuazione degli inestetismi presenti. Tale attività può essere svolta con l'attuazione di tecniche manuali, con l'utilizzazione degli apparecchi elettromeccanici per uso estetico, di cui all'elenco allegato alla presente legge, e con l'applicazione dei prodotti cosmetici definiti tali dalla legge 11 ottobre 1986, n. 713.

L'art. 1 della legge 11 ottobre 1986, n. 713 "Norme sulla produzione e la vendita dei cosmetici" afferma:

Ai fini della presente legge si intendono per prodotti cosmetici le sostanze e le preparazioni, diverse dai medicinali, destinate ad essere applicate sulle superfici esterne del corpo umano (epidermide, sistema pilifero e capelli, unghie, labbra, organi genitali esterni) oppure sui denti e sulle mucose della bocca allo scopo, esclusivo o prevalente, di pulirli, profumarli, modificarne l'aspetto, correggere gli odori corporei, proteggerli o mantenerli in buono stato. I prodotti cosmetici non hanno finalità terapeutica e non possono vantare attività terapeutiche.

Inoltre, sempre la legge 1/1990 definisce quali sono i prodotti cosmetici la cui applicazione fa rientrare nell'attività di estetista.

Da quanto sopra riportato appare evidente che l'attività di estetista è una cosa ben diversa dalla professione di operatore shiatsu.

Rileviamo altresì che la Camera di Commercio, su indicazione della Commissione per l'Artigianato, aggiunge le parole "sciogliendo le tensioni muscolari o riducendo lo stato di stress", che non compaiono nella legge 1/1990.

Come se non bastasse, alcuni sindaci e prefetti sono intervenuti con ordinanze che vietano l'effettuazione dei "massaggi shiatsu" a chi non è estetista. Ora, senza entrare nel merito giuridico della questione, l'ordinanza non può andare contro le disposizioni di legge, o disporre su questioni di competenza dello Stato.

A seguito di un nostro specifico quesito nel 2010 il **Comune di Torino** e nel 2011 il **Comune di Genova** hanno confermato che la disciplina shiatsu non rientra nelle attività di estetista, in quanto non è finalizzata solo allo scopo esclusivo di migliorare l'aspetto estetico.

Ora, in base alle leggi vigenti, è inconfondibile che l'operatore shiatsu è un lavoratore autonomo che esercita una professione non regolamentata, per l'esercizio della quale non è obbligatoria l'iscrizione in albi o elenchi.

Il trattamento shiatsu è un trattamento di riequilibrio energetico, basato sulle tecniche e sulle teorie della filosofia orientale, volto al recupero ed al mantenimento del benessere psicofisico

Trattandosi di lavoratore autonomo e non di impresa non è richiesta l'iscrizione alla C.C.I.A.A., e sbaglia chi la richiede, anche perché non è tecnicamente possibile, non possedendo lo shiatsuka i titoli necessari

Probabilmente il discorso è molto più semplice: non esiste conflitto tra l'operatore shiatsu e l'attività di estetista, quando l'attività dell'operatore shiatsu si svolge secondo le regole canoniche e deontologiche della professione.

E sbaglia l'operatore shiatsu che ritiene di poter effettuare i massaggi riservati all'estetista.

Così come sbaglia chi ritiene che l'attività dell'operatore shiatsu rientri nella disciplina dell'attività di estetista.

## LA CLASSIFICAZIONE ISTAT DELLE PROFESSIONI

Al di là della classificazione ATECO, che è quella utilizzata per determinare l'attività ai fini camerali, fiscali e previdenziali, l'ISTAT propone la “*Nomenclatura e classificazione delle Unità professionali*”, che riteniamo opportuno esporre, e che smentisce categoricamente l'accostamento del “tecnico della medicina popolare” al “massaggio estetico”.

### ISTAT – NOMENCLATURA E CLASSIFICAZIONE DELLE UNITÀ PROFESSIONALI

- 1 - LEGISLATORI, IMPRENDITORI E ALTA DIRIGENZA
- 2 - PROFESSIONI INTELLETTUALI, SCIENTIFICHE E DI ELEVATA SPECIALIZZAZIONE
- 3 - PROFESSIONI TECNICHE
  - 3.1 - Professioni tecniche in campo scientifico, ingegneristico e della produzione
  - 3.2 - Professioni tecniche nelle scienze della salute e della vita
    - 3.2.1 – Tecnici della salute**
      - 3.2.2 – Tecnici nelle scienze della vita
      - 3.3 - Professioni tecniche nell'organizzazione, amministrazione e nelle attività finanziarie e commerciali
      - 3.4 - Professioni tecniche nei servizi pubblici e alle persone
- 4 - PROFESSIONI ESECUTIVE NEL LAVORO DI UFFICIO
- 5 - PROFESSIONI QUALIFICATE NELLE ATTIVITÀ COMMERCIALI E NEI SERVIZI
- 6 - ARTIGIANI, OPERAI SPECIALIZZATI E AGRICOLTORI
- 7 - CONDUTTORI DI IMPIANTI, OPERAI DI MACCHINARI FISSI E MOBILI E CONDUCENTI DI VEICOLI
- 8 - PROFESSIONI NON QUALIFICATE
- 9 - FORZE ARMATE

#### **3.2.1 – Tecnici della salute**

- 3.2.1.1 - Professioni sanitarie infermieristiche ed ostetriche
- 3.2.1.2 - Professioni sanitarie riabilitative
- 3.2.1.3 - Professioni tecnico sanitarie – area tecnico diagnostica
- 3.2.1.4 - Professioni tecnico sanitarie – area tecnico assistenziale
- 3.2.1.5 - Professioni tecniche della prevenzione
- 3.2.1.6 - Altre professioni tecniche della salute

#### **3.2.1.7 - Tecnici della medicina popolare**

Nella categoria “3.2.1.7.0 – *Tecnici della medicina popolare*” sono espressamente elencati: cinesiterapista, ippoterapista, indologo, musicoterapista, naturopata, pranoterapeuta, riflessologo plantare, tecnico erborista, tecnico esperto in shiatsu ed altre terapie orientali, chiroterapista, fitoterapista, osteopata.

#### Definizione fornita dall'ISTAT:

3.2.1.7.0 Tecnici della medicina popolare: *Le professioni classificate in questa unità trattano i disturbi del benessere umano, forniscono servizi riabilitativi e di cura utilizzando metodiche, trattamenti e sostanze tradizionalmente usati dalla medicina popolare e ritenuti efficaci nello stimolare, migliorare e preservare la salute ed il benessere della persona.*

I massaggiatori ed operatori termali sono classificati al 5.4.3.3.0

Gli estetisti e truccatori sono classificati al 5.4.3.2.0

## L'OPERATORE SHIATSU E LA PRIVACY

Le disposizioni che presiedono la materia di protezione della privacy sono contenute nel Decreto Legislativo 30 giugno 2003, n. 196. "Codice in materia di protezione dei dati personali", che all'art.1 sancisce: "chiunque ha diritto alla protezione dei dati personali che lo riguardano".

All'art.4 vengono fornite, fra le altre, le seguenti definizioni:

**"trattamento"**: qualunque operazione o complesso di operazioni, effettuati anche senza l'ausilio di strumenti elettronici, concernenti la raccolta, la registrazione, l'organizzazione, la conservazione, la consultazione, l'elaborazione, la modifica, la selezione, l'estrazione, il raffronto, l'utilizzo, l'interconnessione, il blocco, la comunicazione, la diffusione, la cancellazione e la distruzione di dati, anche se non registrati in una banca di dati;

**"dato personale"**: qualunque informazione relativa a persona fisica, persona giuridica, ente od associazione, ...;

**"dati identificativi"**: i dati personali che permettono l'identificazione diretta dell'interessato;

**"dati sensibili"**: i dati personali idonei a rivelare l'origine razziale ed etnica, le convinzioni religiose, filosofiche o di altro genere, le opinioni politiche, le adesioni a partiti, sindacati, associazioni od organizzazioni a carattere religioso, filosofico, politico o sindacale, nonché i dati personali idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale;

**"banca di dati"**: qualsiasi complesso organizzato di dati personali, ripartito in una o più unità dislocate in uno o più siti;

**"misure minime"**: il complesso delle misure tecniche, informatiche, organizzative, logistiche e procedurali di sicurezza che configurano il livello minimo di protezione richiesto in relazione ai rischi previsti nell'articolo 31.

In buona sostanza il Decreto impone, per quanto qui concerne, i seguenti adempimenti:

- Informativa (art. 13)
- Consenso al trattamento dei dati (art. 23)
- Obblighi di sicurezza (art. 31)
- Notifica al garante (art. 37)
- *Redazione del Documento Programmatico sulla Sicurezza per chi tratta dati sensibili e/o giudiziari (allegato B, punto 19) (soppresso)*

L'art. 5 stabilisce che il trattamento di dati personali effettuato da persone fisiche per fini esclusivamente personali e' soggetto all'applicazione del presente codice solo se i dati sono destinati ad una comunicazione sistematica o alla diffusione. Si applicano in ogni caso le disposizioni in tema di responsabilità e di sicurezza dei dati di cui agli articoli 1 e 31.

Il D.L. 112/2008, come convertito dalla Legge 133/2008, all'art. 29 ha stabilito che i soggetti che trattano soltanto dati personali non sensibili la tenuta del D.P.S. è sostituita dall'obbligo di autocertificazione resa dal titolare del trattamento (ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 445/200, soggetta a sanzioni penali in caso di mendacità) di trattare solamente tali dati in osservanza delle altre misure di sicurezza prescritte.

Il D.L. 5/2012, convertito con la Legge 35/2012 ha soppresso l'obbligo di redigere il D.P.S., e conseguentemente l'autocertificazione sostitutiva.

Per cui, al momento che stiamo redigendo questo capitolo, non sussiste alcun obbligo di redigere alcun documento in proposito.

Permane l'obbligo di attuare le misure minime di sicurezza definite dall'allegato B al codice della privacy, che riportiamo qui di seguito

### **Trattamenti con strumenti elettronici (Art. 34)**

Il trattamento di dati personali effettuato con strumenti elettronici è consentito solo se sono adottate, nei modi previsti dal disciplinare tecnico contenuto nell'allegato B), le seguenti misure minime:

- a) autenticazione informatica;
- b) adozione di procedure di gestione delle credenziali di autenticazione;
- c) utilizzazione di un sistema di autorizzazione;
- d) aggiornamento periodico dell'individuazione dell'ambito del trattamento consentito ai singoli incaricati e addetti alla gestione o alla manutenzione degli strumenti elettronici;
- e) protezione degli strumenti elettronici e dei dati rispetto a trattamenti illeciti di dati, ad accessi non consentiti e a determinati programmi informatici;
- f) adozione di procedure per la custodia di copie di sicurezza, il ripristino della disponibilità dei dati e dei sistemi;
- h) adozione di tecniche di cifratura o di codici identificativi per determinati trattamenti di dati idonei a rivelare lo stato di salute o la vita sessuale effettuati da organismi sanitari.

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di protezione dei dati personali, i trattamenti effettuati per finalità amministrativo - contabili sono quelli connessi allo svolgimento delle attività di natura organizzativa, amministrativa, finanziaria e contabile, a prescindere dalla natura dei dati trattati. In particolare, perseguono tali finalità le attività organizzative interne, quelle funzionali all'adempimento di obblighi contrattuali e precontrattuali, alla gestione del rapporto di lavoro in tutte le sue fasi, alla tenuta della contabilità e all'applicazione delle norme in materia fiscale, sindacale, previdenziale - assistenziale, di salute, igiene e sicurezza sul lavoro.

### **Trattamenti senza l'ausilio di strumenti elettronici (Art. 35)**

Il trattamento di dati personali effettuato senza l'ausilio di strumenti elettronici e' consentito solo se sono adottate, nei modi previsti dal disciplinare tecnico contenuto nell'allegato B), le seguenti misure minime:

- a) aggiornamento periodico dell'individuazione dell'ambito del trattamento consentito ai singoli incaricati o alle unità organizzative;
- b) previsione di procedure per un'idonea custodia di atti e documenti affidati agli incaricati per lo svolgimento dei relativi compiti;
- c) previsione di procedure per la conservazione di determinati atti in archivi ad accesso selezionato e disciplina delle modalità di accesso finalizzata all'identificazione degli incaricati.

L'allegato B è aggiornato periodicamente con decreti Ministeriali.

#### **ALLEGATO B**

#### **DISCIPLINARE TECNICO IN MATERIA DI MISURE MINIME DI SICUREZZA** (Artt. da 33 a 36 del codice)

##### **Trattamenti con strumenti elettronici**

Modalità tecniche da adottare a cura del titolare, del responsabile ove designato e dell'incaricato, in caso di trattamento con strumenti elettronici:

##### **Sistema di autenticazione informatica**

1. Il trattamento di dati personali con strumenti elettronici e' consentito agli incaricati dotati di credenziali di autenticazione

che consentano il superamento di una procedura di autenticazione relativa a uno specifico trattamento o a un insieme di trattamenti.

2. Le credenziali di autenticazione consistono in un codice per l'identificazione dell'incaricato associato a una parola chiave

riservata conosciuta solamente dal medesimo oppure in un dispositivo di autenticazione in possesso e uso esclusivo dell'incaricato, eventualmente associato a un codice identificativo o a una parola chiave, oppure in una caratteristica biometrica dell'incaricato, eventualmente associata a un codice identificativo o a una parola chiave.

3. Ad ogni incaricato sono assegnate o associate individualmente una o più credenziali per l'autenticazione.

4. Con le istruzioni impartite agli incaricati e' prescritto di adottare le necessarie cautele per assicurare la segretezza della componente riservata della credenziale e la diligente custodia dei dispositivi in possesso ed uso esclusivo dell'incaricato.

5. La parola chiave, quando e' prevista dal sistema di autenticazione, e' composta da almeno otto caratteri oppure, nel caso in cui lo strumento elettronico non lo permetta, da un numero di caratteri pari al massimo consentito; essa non contiene riferimenti agevolmente riconducibili all'incaricato ed e' modificata da quest'ultimo al primo utilizzo e, successivamente, almeno ogni sei mesi. In caso di trattamento di dati sensibili e di dati giudiziari la parola chiave e' modificata almeno ogni tre mesi.

6. Il codice per l'identificazione, laddove utilizzato, non puo essere assegnato ad altri incaricati, neppure in tempi diversi.

7. Le credenziali di autenticazione non utilizzate da almeno sei mesi sono disattivate, salvo quelle preventivamente autorizzate per soli scopi di gestione tecnica.

8. Le credenziali sono disattivate anche in caso di perdita della qualita che consente all'incaricato l'accesso ai dati personali.

9. Sono impartite istruzioni agli incaricati per non lasciare incustodito e accessibile lo strumento elettronico durante una sessione di trattamento.

10. Quando l'accesso ai dati e agli strumenti elettronici e' consentito esclusivamente mediante uso della componente riservata della credenziale per l'autenticazione, sono impartite idonee e preventive disposizioni scritte volte a individuare chiaramente le modalita con le quali il titolare puo assicurare la disponibilita di dati o strumenti elettronici in caso di prolungata assenza o impedimento dell'incaricato che renda indispensabile e indifferibile intervenire per esclusive necessita di operativita e di sicurezza del sistema. In tal caso la custodia delle copie delle credenziali e' organizzata garantendo la relativa segretezza e individuando preventivamente per iscritto i soggetti incaricati della loro custodia, i quali devono informare tempestivamente l'incaricato dell'intervento effettuato.

11. Le disposizioni sul sistema di autenticazione di cui ai precedenti punti e quelle sul sistema di autorizzazione non si applicano ai trattamenti dei dati personali destinati alla diffusione.

#### Sistema di autorizzazione

12. Quando per gli incaricati sono individuati profili di autorizzazione di ambito diverso e' utilizzato un sistema di autorizzazione.

13. I profili di autorizzazione, per ciascun incaricato o per classi omogenee di incaricati, sono individuati e configurati anteriormente all'inizio del trattamento, in modo da limitare l'accesso ai soli dati necessari per effettuare le operazioni di trattamento.

14. Periodicamente, e comunque almeno annualmente, e' verificata la sussistenza delle condizioni per la conservazione dei profili di autorizzazione.

15. Nell'ambito dell'aggiornamento periodico con cadenza almeno annuale dell'individuazione dell'ambito del trattamento consentito ai singoli incaricati e addetti alla gestione o alla manutenzione degli strumenti elettronici, la lista degli incaricati può essere redatta anche per classi omogenee di incarico e dei relativi profili di autorizzazione.

16. I dati personali sono protetti contro il rischio di intrusione e dell'azione di programmi di cui all'art. 615-quinquies del codice penale, mediante l'attivazione di idonei strumenti elettronici da aggiornare con cadenza almeno semestrale.

17. Gli aggiornamenti periodici dei programmi per elaboratore volti a prevenire la vulnerabilità di strumenti elettronici e a correggerne difetti sono effettuati almeno annualmente. In caso di trattamento di dati sensibili o giudiziari l'aggiornamento e' almeno semestrale.

18. Sono impartite istruzioni organizzative e tecniche che prevedono il salvataggio dei dati con frequenza almeno settimanale.

Documento programmatico sulla sicurezza

**19. ((PARAGRAFO SOPPRESSO DAL D.L. 9 FEBBRAIO 2012, N. 5, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 4 APRILE 2012, N. 35)):**

Ulteriori misure in caso di trattamento di dati sensibili o giudiziari

20. I dati sensibili o giudiziari sono protetti contro l'accesso abusivo, di cui all'art. 615-ter del codice penale, mediante l'utilizzo di idonei strumenti elettronici.

21. Sono impartite istruzioni organizzative e tecniche per la custodia e l'uso dei supporti rimovibili su cui sono memorizzati i dati al fine di evitare accessi non autorizzati e trattamenti non consentiti.

22. I supporti rimovibili contenenti dati sensibili o giudiziari se non utilizzati sono distrutti o resi inutilizzabili, ovvero possono essere riutilizzati da altri incaricati, non autorizzati al trattamento degli stessi dati, se le informazioni precedentemente in essi contenute non sono intelligibili e tecnicamente in alcun modo ricostruibili.

23. Sono adottate idonee misure per garantire il ripristino dell'accesso ai dati in caso di danneggiamento degli stessi o degli strumenti elettronici, in tempi certi compatibili con i diritti degli interessati e non superiori a sette giorni.

24. Gli organismi sanitari e gli esercenti le professioni sanitarie effettuano il trattamento dei dati idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale contenuti in elenchi, registri o banche di dati con le modalità di cui all'articolo 22, comma 6, del codice, anche al fine di consentire il trattamento disgiunto dei medesimi dati dagli altri dati personali che permettono di identificare direttamente gli interessati. I dati relativi all'identità genetica sono trattati esclusivamente all'interno di locali protetti accessibili ai soli incaricati dei trattamenti ed ai soggetti specificatamente autorizzati ad accedervi; il trasporto dei dati all'esterno dei locali riservati al loro trattamento deve avvenire in contenitori muniti di serratura o dispositivi equipollenti; il trasferimento dei dati in formato elettronico e' cifrato.

Misure di tutela e garanzia

25. Il titolare che adotta misure minime di sicurezza avvalendosi di soggetti esterni alla propria struttura, per provvedere alla esecuzione riceve dall'installatore una descrizione scritta dell'intervento effettuato che ne attesta la conformità alle

disposizioni del presente disciplinare tecnico.

26. (**(PARAGRAFO SOPPRESSO DAL D.L. 9 FEBBRAIO 2012, N. 5, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 4 APRILE 2012, N. 35)**).

Trattamenti senza l'ausilio di strumenti elettronici

Modalità tecniche da adottare a cura del titolare, del responsabile, ove designato, e dell'incaricato, in caso di trattamento con strumenti diversi da quelli elettronici:

27. Agli incaricati sono impartite istruzioni scritte finalizzate al controllo ed alla custodia, per l'intero ciclo necessario allo svolgimento delle operazioni di trattamento, degli atti e dei documenti contenenti dati personali. Nell'ambito dell'aggiornamento periodico con cadenza almeno annuale dell'individuazione dell'ambito del trattamento consentito ai singoli incaricati, la lista degli incaricati può essere redatta anche per classi omogenee di incarico e dei relativi profili di autorizzazione.

28. Quando gli atti e i documenti contenenti dati personali sensibili o giudiziari sono affidati agli incaricati del trattamento per lo svolgimento dei relativi compiti, i medesimi atti e documenti sono controllati e custoditi dagli incaricati fino alla restituzione in maniera che ad essi non accedano persone prive di autorizzazione, e sono restituiti al termine delle operazioni affidate.

29. L'accesso agli archivi contenenti dati sensibili o giudiziari è controllato. Le persone ammesse, a qualunque titolo, dopo l'orario di chiusura, sono identificate e registrate. Quando gli archivi non sono dotati di strumenti elettronici per il controllo degli accessi o di incaricati della vigilanza, le persone che vi accedono sono preventivamente autorizzate.

#### Art. 5

(Oggetto ed ambito di applicazione)

1. Il presente codice disciplina il trattamento di dati personali, anche detenuti all'estero, effettuato da chiunque è stabilito nel territorio dello Stato o in un luogo comunque soggetto alla sovranità dello Stato.

2. Il presente codice si applica anche al trattamento di dati personali effettuato da chiunque è stabilito nel territorio di un Paese non appartenente all'Unione europea e impiega, per il trattamento, strumenti situati nel territorio dello Stato anche diversi da quelli elettronici, salvo che essi siano utilizzati solo ai fini di transito nel territorio dell'Unione europea. In caso di applicazione del presente codice, il titolare del trattamento designa un proprio rappresentante stabilito nel territorio dello Stato ai fini dell'applicazione della disciplina sul trattamento dei dati personali.

3. Il trattamento di dati personali effettuato da persone fisiche per fini esclusivamente personali è soggetto all'applicazione del presente codice solo se i dati sono destinati ad una comunicazione sistematica o alla diffusione. Si applicano in ogni caso le disposizioni in tema di responsabilità e di sicurezza dei dati di cui agli articoli 15 e 31.

3-bis. ((COMMA ABROGATO DAL D.L. 6 DICEMBRE 2011, N. 201, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 22 DICEMBRE 2011, N. 214

## PRIVACY – IL CONSENSO INFORMATO

Difficilmente una persona si rivolge ad un operatore shiatsu per richiedere un trattamento di riequilibrio energetico. Ci si va perché consigliati da un conoscente, o perché si è letto in proposito. Si può altresì essere stati consigliati dal medico curante, che ha suggerito il trattamento shiatsu quale coadiuvante di una determinata terapia.

L'operatore ha il dovere deontologico e morale di informare il ricevente su cos'è il trattamento shiatsu, o, meglio, su cosa non è, e cioè che **non è un trattamento terapeutico e non ha finalità curative**. Deve altresì renderlo edotto sul fatto che lo shiatsu è un'attività professionale, non regolamentata da leggi o normative, che può essere praticata da chiunque, ma che può essere definito **“operatore professionista”** unicamente colui che ha seguito un corso di almeno tre anni, ha sostenuto un esame, è iscritto in un Registro (ancorché legalmente non riconosciuto) e prosegue l'esercizio con un aggiornamento costante, sia teorico, sia pratico.

Oltre che il dovere deontologico e morale, l'informativa, ancriché riferita al solo trattamento dei dati, è un obbligo stabilito dal decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196 (Codice della Privacy), il quale all'art. 13 stabilisce che il ricevente deve essere informato, oralmente o per iscritto, circa le finalità e le modalità del trattamento dei dati stessi.

La legge 4/2013, “disposizioni in materia di professioni non regolamentate”, stabilisce che in qualsiasi documento e rapporto scritto il professionista deve fare espresso riferimento alle legge stessa.

L'articolo 348 del Codice Penale stabilisce che chiunque abusivamente eserciti una professione per la quale è richiesta una speciale abilitazione dello Stato, è punito con la reclusione fino a sei mesi o con la multa da lire duecentomila (euro 103,29) a un milione (euro 516,46). E' all'esame del Senato un disegno di legge che inasprisce la pena detentiva da 6 a 18 mesi e la sanzione da 2.000 a 20.000 euro; in caso di condanna è prevista l'immediata confisca dell'immobile adibito all'esercizio abusivo della professione e dei beni ad esso pertinenti.

A proposito di dati “sensibili” il D.Lgs. 196/2003 all'art. 37 stabilisce che deve comunicare al Garante per la Privacy l'esistenza di un'attività di raccolta e di utilizzazione dei dati personali chi esegue il trattamento di dati idonei a rilevare lo stato di salute, la prestazione di servizi sanitari, la rilevazione di malattie diverse.

Agli articoli 23 e 24 sancisce che il trattamento dei dati sensibili avvenga esclusivamente con il consenso dell'interessato documentato per iscritto.

Ai sensi dell'art. 26 del Codice della Privacy i soggetti privati possono trattare i dati sensibili solo previa autorizzazione del Garante.

In sintesi, poiché l'operatore shiatsu non può e non deve trattare dati relativi allo stato di salute, si limiterà a raccogliere i dati personali del ricevente.

Non trattandosi di dati “sensibili” sia l'informativa, sia il consenso possono essere comunicati verbalmente, non essendo in tal caso richiesta la forma scritta. E' però opportuno che

dell'avvenuta informativa e del consenso venga fornita prova scritta, al fine di evitare qualsiasi contestazione.

A tal fine si propone la predisposizione del documento qui riportato, che ogni operatore adatterà in funzione della propria realtà professionale, da far sottoscrivere al ricevente.

**ATTESTAZIONE DELL'AVVENUTA INFORMATIVA**  
**e**  
**DICHIARAZIONE DI CONSENSO**  
**ai sensi dell'art. 23 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196**

Il sottoscritto \_\_\_\_\_

essendosi rivolto al signor Antonio Rossi, Operatore Shiatsu Professionista, esercente libera professione di cui alla legge 14 gennaio 2013 n.4, iscritto alla FISIEO – R.I.O.S. n 1234, per ricevere uno o più trattamenti shiatsu, ed essendo stato dallo stesso informato che il trattamento shiatsu è un trattamento di riequilibrio energetico, basato sulle tecniche e sulle teorie della filosofia orientale, volto al recupero ed al mantenimento del benessere psicofisico, e che non è, né può essere considerato in alcun modo “terapeutico”,

acconsente

al trattamento dei propri dati personali ai fini della gestione amministrativa, fiscale ed organizzativa, alla conservazione degli stessi, alla comunicazione a persone ed enti direttamente interessati da dette finalità.

E' esplicitamente esclusa la raccolta di ogni dato sensibile, e l'utilizzo ai fini commerciali.

(luogo e data)

(firma)

Potrebbe a questo punto sorgere il dubbio che l'attività shiatsu sia impraticabile, stante l'impossibilità a “trattare” i dati relativi allo stato di salute del ricevente.

E' ovvio che lo shiatsuka debba essere informato dei malesseri e delle disfunzioni psico-fisiche del ricevente, al fine di poter effettuare il giusto trattamento. Ma è la modalità della “seduta” che integra o meno gli estremi del reato di esercizio abusivo della professione.

Se l'operatore shiatsu:

- non avrà pubblicizzato, in qualsiasi modo, cure e guarigioni delle patologie;
- non avrà esaminato cartelle cliniche, referti, radiografie, e si sarà dichiarato in ogni caso incompetente in merito;
- non avrà formulato diagnosi, prescritto farmaci, proposto cure o adozione di protesi;
- di fronte alla richiesta di un “intervento terapeutico” avrà invitato l'utente a rivolgersi ad un medico

sicuramente non avrà esercitato abusivamente la professione di medico o di fisioterapista.

Patologie o disfunzioni psico-fisiche del ricevente non potranno, dunque, essere oggetto di “trattamento” dei dati, e cioè memorizzazione degli stessi in cartelle e fogli manuali o meccanografici.

Analogamente non avrà infranto il Codice della Privacy lo shiatsuka che, in assenza di autorizzazione al trattamento di dati sensibili, si sarà limitato a memorizzare:

- cognome, nome, indirizzo, codice fiscale, numero di telefono del ricevente;
- data ed ora dei trattamenti effettuati e programmati;
- corrispettivo della prestazione;
- il trattamento di riequilibrio energetico richiesto o effettuato, espresso nella forma più sintetica e meno esplicita possibile.

Si dovrà altresì astenere dal memorizzare, in quanto dati “sensibili”,

- idee politiche e religiose,
- dati genetici e biometrici,
- dati relativi alla vita sessuale,
- abitudini o scelte di consumo,
- dati per sondaggi di opinione e ricerche di mercato,
- solvibilità economica e situazione patrimoniale dell’utente.

Non vorremmo che quanto sopra espresso venisse male interpretato, nel senso che il Codice sulla Privacy non consente il trattamento dei dati sensibili.

In effetti il D.Lgs. 196/2003 non vieta il trattamento (e per trattamento si intende la memorizzazione manuale o meccanografica) dei dati sensibili (tra i quali sono compresi quelli relativi allo stato di salute); stabilisce semplicemente che, per trattare dati sensibili,  
- occorre l’autorizzazione del Garante.  
- le varie informative siano redatte per iscritto, così come i vari consensi, che dovranno essere sottoscritti dall’utente;  
- il tutto sia custodito in un ambiente a prova di scasso.

Non si deve altresì interpretare che il Codice Penale influisca in qualche modo sul trattamento dei dati sensibili. L’art. 38 stabilisce semplicemente che, se uno shiatsuka si mette a fare il medico od il fisioterapista, può essere condannato ad una pena detentiva o sottoposto ad una sanzione amministrativa.

Per una miglior applicazione pratica riportiamo una serie di funzioni abituali, con indicata per ciascuna la fattibilità al fine di non incorrere nell’esercizio abusivo della professione medica e/o fisioterapica e nel trattamento di dati sensibili. (SI = si può ; NO = non si deve)

registrare cognome, nome, data e luogo di nascita dell’utente	SI
registrare telefono, cellulare e-mail dell’utente	SI
registrare codice fiscale e partita IVA dell’utente	SI
registrare patologie, idee politiche e religiose, situazione patrimoniale dell’utente	NO
registrare l’importo dei servizi prestati all’utente	SI
registrare data ed ora delle sedute programmate ed effettuate	SI
registrare dati energetici dell’utente, con formulazione ermetica, (esempio: meridiano MZ jitsu, meridiano VU kyo)	SI
registrare i debiti dell’utente per ns. prestazioni non pagate	SI
formulare diagnosi	NO
prescrivere farmaci e parafarmaci	NO
proporre cure ed uso di protesi	NO

consigliare uno stile di vita sano (relax, esercizio fisico, alimentazione corretta)  
consigliare diete od esercizi fisici specifici

SI  
NO

Per una più completa informazione riportiamo gli articoli del Decreto Legislativo 30 giugno 2003 n. 196 qui richiamati.

Art. 13  
(*Informativa*)

1. L'interessato o la persona presso la quale sono raccolti i dati personali sono previamente informati oralmente o per iscritto circa:
  - a) le finalita' e le modalita' del trattamento cui sono destinati i dati;
  - b) la natura obbligatoria o facoltativa del conferimento dei dati;
  - c) le conseguenze di un eventuale rifiuto di rispondere;
  - d) i soggetti o le categorie di soggetti ai quali i dati personali possono essere comunicati o che possono venirne a conoscenza in qualita' di responsabili o incaricati, e l'ambito di diffusione dei dati medesimi;
  - e) i diritti di cui all'articolo 7;
  - f) gli estremi identificativi del titolare e, se designati, del rappresentante nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 5 e del responsabile. Quando il titolare ha designato piu' responsabili e' indicato almeno uno di essi, indicando il sito della rete di comunicazione o le modalita' attraverso le quali e' conoscibile in modo agevole l'elenco aggiornato dei responsabili. Quando e' stato designato un responsabile per il riscontro all'interessato in caso di esercizio dei diritti di cui all'articolo 7, e' indicato tale responsabile.
2. L'informativa di cui al comma 1 contiene anche gli elementi previsti da specifiche disposizioni del presente codice e puo' non comprendere gli elementi gia' noti alla persona che fornisce i dati o la cui conoscenza puo' ostacolare in concreto l'espletamento, da parte di un soggetto pubblico, di funzioni ispettive o di controllo svolte per finalita' di difesa o sicurezza dello Stato oppure di prevenzione, accertamento o repressione di reati.
3. Il Garante puo' individuare con proprio provvedimento modalita' semplificate per l'informativa fornita in particolare da servizi telefonici di assistenza e informazione al pubblico.
4. Se i dati personali non sono raccolti presso l'interessato, l'informativa di cui al comma 1, comprensiva delle categorie di dati trattati, e' data al medesimo interessato all'atto della registrazione dei dati o, quando e' prevista la loro comunicazione, non oltre la prima comunicazione.
5. La disposizione di cui al comma 4 non si applica quando:
  - a) i dati sono trattati in base ad un obbligo previsto dalla legge, da un regolamento o dalla normativa comunitaria;
  - b) i dati sono trattati ai fini dello svolgimento delle investigazioni difensive di cui alla legge 7 dicembre 2000, n. 397, o, comunque, per far valere o difendere un diritto in sede giudiziaria, sempre che i dati siano trattati esclusivamente per tali finalita' e per il periodo strettamente necessario al loro perseguitamento;
  - c) l'informativa all'interessato comporta un impiego di mezzi che il Garante, prescrivendo eventuali misure appropriate, dichiari manifestamente sproporzionati rispetto al diritto tutelato, ovvero si rivelino, a giudizio del Garante, impossibile.

Art. 23  
(*Consenso*)

1. Il trattamento di dati personali da parte di privati o di enti pubblici economici e' ammesso solo con il consenso espresso dell'interessato.
2. Il consenso puo' riguardare l'intero trattamento ovvero una o piu' operazioni dello stesso.
3. Il consenso e' validamente prestato solo se e' espresso liberamente e specificamente in riferimento ad un trattamento chiaramente individuato, se e' documentato per iscritto, e se sono state rese all'interessato le informazioni di cui all'articolo 13. 4. Il consenso e' manifestato in forma scritta quando il trattamento riguarda dati sensibili.

Art. 24  
(*Casi nei quali puo' essere effettuato il trattamento senza consenso*)

1. Il consenso non e' richiesto, oltre che nei casi previsti nella Parte II, quando il trattamento:
  - a) e' necessario per adempire ad un obbligo previsto dalla legge, da un regolamento o dalla normativa comunitaria;
  - b) e' necessario per eseguire obblighi derivanti da un contratto del quale e' parte l'interessato o per adempiere, prima

della conclusione del contratto, a specifiche richieste dell'interessato;

c) riguarda dati provenienti da pubblici registri, elenchi, atti o documenti conoscibili da chiunque, fermi restando i limiti e le modalita' che le leggi, i regolamenti o la normativa comunitaria stabiliscono per la conoscibilita' e pubblicita' dei dati;

d) riguarda dati relativi allo svolgimento di attivita' economiche, trattati nel rispetto della vigente normativa in materia di segreto aziendale e industriale;

e) e' necessario per la salvaguardia della vita o dell'incolumita' fisica di un terzo. Se la medesima finalita' riguarda l'interessato e quest'ultimo non puo' prestare il proprio consenso per impossibilita' fisica, per incapacita' di agire o per incapacita' di intendere o di volere, il consenso e' manifestato da chi esercita legalmente la potesta', ovvero da un prossimo congiunto, da un familiare, da un convivente o, in loro assenza, dal responsabile della struttura presso cui dimora l'interessato. Si applica la disposizione di cui all'articolo 82, comma 2;

f) con esclusione della diffusione, e' necessario ai fini dello svolgimento delle investigazioni difensive di cui alla legge 7 dicembre 2000, n. 397, o, comunque, per far valere o difendere un diritto in sede giudiziaria, sempre che i dati siano trattati esclusivamente per tali finalita' e per il periodo strettamente necessario al loro perseguitamento, nel rispetto della vigente normativa in materia di segreto aziendale e industriale;

g) con esclusione della diffusione, e' necessario, nei casi individuati dal Garante sulla base dei principi sanciti dalla legge, per perseguire un legittimo interesse del titolare o di un terzo destinatario dei dati, anche in riferimento all'attivita' di gruppi bancari e di societa' controllate o collegate, qualora non prevalgano i diritti e le liberta' fondamentali, la dignita' o un legittimo interesse dell'interessato;

h) con esclusione della comunicazione all'esterno e della diffusione, e' effettuato da associazioni, enti od organismi senza scopo di lucro, anche non riconosciuti, in riferimento a soggetti che hanno con essi contatti regolari o ad aderenti, per il perseguitamento di scopi determinati e legittimi individuati dall'atto costitutivo, dallo statuto o dal contratto collettivo, e con modalita' di utilizzo previste espressamente con determinazione resa nota agli interessati all'atto dell'informativa ai sensi dell'articolo 13;

i) e' necessario, in conformita' ai rispettivi codici di deontologia di cui all'allegato A), per esclusivi scopi scientifici o statistici, ovvero per esclusivi scopi storici presso archivi privati dichiarati di notevole interesse storico ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, di approvazione del testo unico in materia di beni culturali e ambientali o, secondo quanto previsto dai medesimi codici, presso altri archivi privati.

#### Art. 26

##### *(Garanzie per i dati sensibili)*

1. I dati sensibili possono essere oggetto di trattamento solo con il consenso scritto dell'interessato e previa autorizzazione del Garante, nell'osservanza dei presupposti e dei limiti stabiliti dal presente codice, nonche' dalla legge e dai regolamenti.

2. Il Garante comunica la decisione adottata sulla richiesta di autorizzazione entro quarantacinque giorni, decorsi i quali la mancata pronuncia equivale a rigetto. Con il provvedimento di autorizzazione, ovvero successivamente, anche sulla base di eventuali verifiche, il Garante puo' prescrivere misure e accorgimenti a garanzia dell'interessato, che il titolare del trattamento e' tenuto ad adottare.

3. Il comma 1 non si applica al trattamento:

a) dei dati relativi agli aderenti alle confessioni religiose e ai soggetti che con riferimento a finalita' di natura esclusivamente religiosa hanno contatti regolari con le medesime confessioni, effettuato dai relativi organi, ovvero da enti civilmente riconosciuti, sempre che i dati non siano diffusi o comunicati fuori delle medesime confessioni. Queste ultime determinano idonee garanzie relativamente ai trattamenti effettuati, nel rispetto dei principi indicati al riguardo con autorizzazione del Garante;

b) dei dati riguardanti l'adesione di associazioni od organizzazioni a carattere sindacale o di categoria ad altre associazioni, organizzazioni o confederazioni a carattere sindacale o di categoria.

4. I dati sensibili possono essere oggetto di trattamento anche senza consenso, previa autorizzazione del Garante:

a) quando il trattamento e' effettuato da associazioni, enti od organismi senza scopo di lucro, anche non riconosciuti, a carattere politico, filosofico, religioso o sindacale, ivi compresi partiti e movimenti politici, per il perseguitamento di scopi determinati e legittimi individuati dall'atto costitutivo, dallo statuto o dal contratto collettivo, relativamente ai dati personali degli aderenti o dei soggetti che in relazione a tali finalita' hanno contatti regolari con l'associazione, ente od organismo, sempre che i dati non siano comunicati all'esterno o diffusi e l'ente, associazione od organismo determini idonee garanzie relativamente ai trattamenti effettuati, prevedendo espressamente le modalita' di utilizzo dei dati con determinazione resa nota agli interessati all'atto dell'informativa ai sensi dell'articolo 13;

b) quando il trattamento e' necessario per la salvaguardia della vita o dell'incolumita' fisica di un terzo. Se la medesima

finalita' riguarda l'interessato e quest'ultimo non puo' prestare il proprio consenso per impossibilita' fisica, per incapacita' di agire o per incapacita' di intendere o di volere, il consenso e' manifestato da chi esercita legalmente la potesta', ovvero da un prossimo congiunto, da un familiare, da un convivente o, in loro assenza, dal responsabile della struttura presso cui dimora l'interessato. Si applica la disposizione di cui all'articolo 82, comma 2;

c) quando il trattamento e' necessario ai fini dello svolgimento delle investigazioni difensive di cui alla legge 7 dicembre 2000, n. 397, o, comunque, per far valere o difendere in sede giudiziaria un diritto, sempre che i dati siano

trattati esclusivamente per tali finalita' e per il periodo strettamente necessario al loro perseguitamento. Se i dati sono idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale, il diritto deve essere di rango pari a quello dell'interessato, ovvero consistente in un diritto della personalita' o in un altro diritto o liberta' fondamentale e inviolabile;

d) quando e' necessario per adempiere a specifici obblighi o compiti previsti dalla legge, da un regolamento o dalla normativa comunitaria per la gestione del rapporto di lavoro, anche in materia di igiene e sicurezza del lavoro e della popolazione e di previdenza e assistenza, nei limiti previsti dall'autorizzazione e ferme restando le disposizioni del codice di deontologia e di buona condotta di cui all'articolo 111.

5. I dati idonei a rivelare lo stato di salute non possono essere diffusi.

## ADEMPIMENTI LEGGE 4/2013

Sulla Gazzetta Ufficiale del 26 gennaio 2013 è stata pubblicata la

**legge 14 gennaio 2013, n. 4: “Disposizioni in materia di professioni non organizzate”.**

*Il testo della legge è pubblicato a pagina 101 del Manuale Operatori.*

L'unico obbligo imposto da questa legge è che chiunque svolga una “professione non organizzata” deve contraddistinguere la propria attività, **in ogni documento e rapporto scritto** con il cliente, con l'espresso riferimento, quanto alla disciplina applicabile, agli estremi della presente legge.

Conseguenza pratica è che, dal 10 febbraio 2013, **su tutte le fatture emesse deve essere riportata la scritta:**

**"Operatore Shiatsu - libera professione di cui alla legge 4/2013"** (o simile)

come riportata sul manuale alle pagine 18 e 19.

Così come nelle dichiarazioni di consenso di cui a pag. 73 del manuale.

Riteniamo che, anche se non specificatamente espresso, rientrino in tale obbligo i volantini pubblicitari e il sito web.

La legge sancisce altresì che l'inadempimento rientra tra le pratiche commerciali scorrette tra professionisti e consumatori, di cui al titolo III della parte II del codice del consumo, ed è sanzionato ai sensi del medesimo codice.

Il codice del consumo prevede che possano essere irrogate sanzioni amministrative pecuniarie che vanno da 516 euro fino a 25.823 euro in base alla gravità e alla durata della violazione e disposta, in caso di reiterata inottemperanza ai provvedimenti sanzionatori, la sospensione dell'attività fino a 30 giorni.

Preferibile, pertanto, non omettere l'indicazione richiesta.

Ai fini della presente legge, per «professione non organizzata in ordini o collegi», si intende l'attività economica, anche organizzata, volta alla prestazione di servizi o di opere a favore di terzi, esercitata abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale, o comunque con il concorso di questo, con esclusione delle attività riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi ai sensi dell'articolo 2229 del codice civile, delle professioni sanitarie e delle attività e dei mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinati da specifiche normative.

Scorrendo il testo della legge appare evidente che essa vuole tutelare i diritti dei consumatori, ma, di fatto, viene a riconoscere ed a regolamentare tutte quelle professioni non organizzate in ordini o

collegi. Pertanto, in tutti i rapporti tra gli Enti pubblici ed il professionista non potrà più essere invocata la “*vacatio legis*”: ora la legge c’è.

Così come le leggi regionali relative alla regolamentazione di queste attività professionali, non potranno più essere dichiarate incostituzionali perché l’individuazione delle professioni è riservata allo Stato.

Le legge dà rilevanza all’attività delle varie associazioni professionali, stabilendo fra l’altro che le stesse, in possesso dei requisiti richiesti, vengono inserite in apposito elenco del Ministero dello sviluppo.

Le associazioni possono riunirsi in forma aggregativa, promuovere la costituzione di comitati ai fini delle normative UNI, definire i requisiti qualificanti della professione, attestare all’utente il possesso dei requisiti da parte del professionista, ecc...

Al fine di tutelare i consumatori e di garantire la trasparenza del mercato dei servizi professionali, le associazioni professionali possono rilasciare ai propri iscritti, previe le necessarie verifiche, sotto la responsabilità del proprio rappresentante legale, un’attestazione relativa:

- a ) alla regolare iscrizione del professionista all’associazione;
- b ) ai requisiti necessari alla partecipazione all’associazione stessa;
- c) agli *standard* qualitativi e di qualificazione professionale che gli iscritti sono tenuti a rispettare nell’esercizio dell’attività professionale ai fini del mantenimento dell’iscrizione all’associazione;
- d) alle garanzie fornite dall’associazione all’utente, tra cui l’attivazione dello sportello di cui all’articolo 2, comma 4;
- e) all’eventuale possesso della polizza assicurativa per la responsabilità professionale stipulata dal professionista;
- f) all’eventuale possesso da parte del professionista iscritto di una certificazione, rilasciata da un organismo accreditato, relativa alla conformità alla norma tecnica UNI.

Tali attestazioni non rappresentano requisito necessario per l’esercizio dell’attività professionale.

Il professionista potrà richiedere la certificazione all’UNI, anche se non iscritto ad alcuna associazione,

Da rilevare quanto disposto dal quarto comma dell’articolo 1:

**l’esercizio della professione è libero** e fondato sull’autonomia, sulle competenze e sull’indipendenza di giudizio intellettuale e tecnica, nel rispetto dei principi di buona fede, dell’affidamento del pubblico e della clientela, della correttezza, dell’ampliamento e della specializzazione dell’offerta dei servizi, della responsabilità del professionista.

Pertanto, il professionista non necessariamente deve essere iscritto ad un’associazione, non è tenuto ad adeguarsi alle norme UNI, ed in buona sostanza l’esercizio della professione è libero, come lo è stato sinora.

Ovviamente il professionista “certificato” sarà competitivamente avvantaggiato nei confronti di un professionista non certificato.

## L'OPERATORE SHIATSU VENDITORE PORTA A PORTA

L'articolo 1, comma 99 della legge 244/2007 stabilisce che non sono considerati contribuenti minimi le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

L'art. 3 del decreto Ministero delle Finanze 02/01/2008 dispone che, *ai fini della disciplina contenuta nell'art.1, commi da 96 a 117, legge 244/2007 (art.1)*, non sono considerati contribuenti minimi i soggetti che si avvalgono delle seguenti disposizioni: ..... art. 25 bis, comma 6, primo periodo del DPR 600/1973 (= incaricati delle vendite a domicilio).

La circolare 73/E del 2007 afferma che ai sensi del comma 99 dell'art. 1 legge 244/2007 sono esclusi dal regime dei contribuenti minimi i soggetti non residenti che svolgono l'attività nel territorio dello stato e coloro che si avvalgono di regimi speciali IVA riguardanti l'attività di vendita a domicilio (art. 25 bis, comma 6, del DPR 600/1973).

La circolare 7/E del 2008 afferma che l'esercizio di una delle attività escluse, perché soggette ad un regime speciale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, comporta che il contribuente non potrà avvalersi del regime dei minimi neppure per le ulteriori attività di impresa o di lavoro autonomo eventualmente esercitate. In altri termini, l'esercizio di un'attività soggetta a regime speciale IVA, espressiva ai fini IRPEF di un reddito d'impresa, *impedisce di avvalersi del regime dei minimi, non solo per il trattamento di tale attività, ma anche per le ulteriori attività di impresa, arte o professione.*

La circolare 13/E del 2008 afferma che Il limite dei 30.000 euro per l'accesso o la permanenza nel regime dei minimi è riferito ai ricavi o compensi percepiti nell'esercizio di imprese arti o professioni. I compensi che costituiscono effettivamente *compensi di lavoro autonomo occasionale non rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA, qualificabili, pertanto, come redditi diversi ai sensi dell'articolo 67 del TUIR, non rilevano per la verifica del superamento del limite dei 30.000 di ricavi o compensi.*

L'articolo 3 della legge 173/2005 stabilisce, tra l'altro, che l'attività di incaricato alla vendita a domicilio può essere esercitata da soggetti che svolgono l'attività in maniera abituale, ancorché non esclusiva, o in maniera occasionale. La natura dell'attività è di carattere occasionale sino al conseguimento di un reddito annuo, derivante da tale attività, non superiore a 5.000 euro. Gli incaricati alla vendita sono iscritti alla gestione separata dell'INPS solo qualora il reddito annuo derivante da dette attività sia superiore ad euro 5000.

Quello che è certo è che:

- un contribuente può esercitare in concomitanza attività di lavoro autonomo, di lavoro dipendente, di lavoro occasionale;
- il venditore a domicilio, nel caso di superamento dei 5.000 euro, non può adottare il regime dei contribuenti minimi;
- il contribuente che esercita l'attività (professionale od occasionale) di venditore a domicilio, può sicuramente esercitarne un'altra soggetta ad IVA in regime ordinario.

Il dubbio sorge nel caso in cui un venditore porta a porta “occasionale” richieda la partita IVA per l’attività di operatore delle discipline olistiche optando per il regime dei contribuenti minimi, o viceversa, un contribuente minimo affianchi alla propria l’attività di venditore a domicilio. (Caso più ricorrente per il naturopata, che non per l’operatore shiatsu).

Nelle more di una specifica disposizione legislativa od interpretativa, si ha ragione di ritenere:

- sicuramente sino 5.000 euro di imponibile l’attività del venditore porta a porta è occasionale;
- la coesistenza di un’attività occasionale con un’altra attività “abituale” è possibile, sempre che l’attività occasionale sia tale e non costituisca parte integrante dell’attività principale;
- il regime dei contribuenti minimi è un regime particolare ai fini IVA: non ne è escluso, ma semplicemente il contribuente non addebita e non detrae l’imposta; tant’è vero che per esercitare il soggetto deve essere in possesso di partita IVA;
- la circolare 7/2008 afferma che le attività “soggette ad un regime speciale ai fini IVA” escludono la possibilità di accedere al regime dei minimi anche per le altre attività eventualmente esercitate, per cui, essendo l’attività di venditore porta a porta sino alla concorrenza di 5.000 euro “occasionale” per definizione di legge, è esclusa dalle attività soggette a regime speciale IVA e non esprime ai fini IRPEF reddito d’impresa;
- poiché la circolare 13/2008 afferma che le attività di lavoro occasionale non rilevano ai fini del conteggio dei 30.000 euro, analogamente non devono rilevare ai fini della determinazione del regime.

Pertanto un operatore delle discipline olistiche può optare per il regime dei contribuenti minimi, e contestualmente essere addetto alle vendite a domicilio, qualora il reddito fiscale derivante dall’attività di venditore porta a porta non superi l’importo di 5.000 euro annui.

## **AYURVEDA**

### **PRESTAZIONE SANITARIA, MASSAGGIO ESTETICO O TRATTAMENTO OLISTICO?**

Ayurveda è una derivazione dal sanscrito “ayur” che significa durata della vita e “veda” che significa conoscenza, sapienza.

Sviluppatisi in India le sue origini si perdono nella notte dei tempi. La mitologia indiana le fa risalire a Brahma, per l’Induismo il Creatore dell’universo.

In prima istanza è una filosofia, allineata alle filosofie orientali, secondo la quale il benessere di una persona deriva dallo stato di equilibrio di corpo, mente ed anima. Equilibrio che deve essere conosciuto dall’individuo stesso.

Al di là del principio filosofico, che non viene mai disatteso, è un sistema medico, molto vasto ed articolato, che comprende sia la prevenzione sia la cura degli stati di malessere finalizzate alla lunga vita, al mantenimento della salute ed al rispetto del proprio corpo.

L’OMS (Organizzazione Mondiale della Sanità) nella regolarizzazione dei rapporti con le medicine non convenzionali ha evidenziato tra queste l’Ayurveda.

**Lo Stato Italiano non riconosce l’Ayurveda quale trattamento sanitario.**

**Le tecniche ayurvediche non rientrano tra i massaggi estetici**, in quanto non finalizzate al miglioramento dell’aspetto fisico né all’eliminazione di inestetismi.

Il termine “Massaggio Ayurvedico” è una definizione impropria.

I “massaggi orientali” generalmente non sono veri e propri massaggi, nel senso letterale (ed occidentale) del termine, ma sono “trattamenti” finalizzati al ripristino energetico e funzionale dell’equilibrio corpo, mente, anima.

Già con nota n. 102011 del 28.06.2011 l’ASL3 Genovese in merito all’attività di “massaggi orientali”, si era espressa nel seguente modo):

“... i massaggi orientali...

- a) non sono riconducibili alla Legge n. 1/1990 (estetisti)...
- b) non sono ricompresi fra le prestazioni di carattere sanitario con finalità terapeutiche e riabilitative per le quali è richiesto il titolo di fisioterapista -terapista della riabilitazione,
- c) non sono da considerarsi massaggio sportivo...

Non esistendo specifica normativa di riferimento, si ritiene che tale attività debba essere svolta in locali che presentino le caratteristiche dell’abitabilità e generici requisiti igienico-sanitari...”.

E’ pertanto del tutto evidente che l’operatore ayurvedico si inserisce a pieno titolo nella legge 4/2013, in quanto la professione svolta non rientra nelle attività riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi ai sensi dell’articolo 2229 del codice civile, nelle professioni sanitarie né nelle attività e nei mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinati da specifiche normative.

E’ in ogni caso indispensabile un’adeguata preparazione tecnica e professionale, stante il fatto che un errato trattamento può arrecare seri danni, anche irreversibili, al ricevente.

Il trattamento ayurvedico non è fiscalmente detraibile dal ricevente, non rientrando né nelle terapie mediche, né in quelle fisioterapiche.

## **PILATES**

Il Pilates è una ginnastica basata sui principi del Do-In e dello Yoga, finalizzata a realizzare il movimento dei muscoli posturali con il controllo della mente.

Sotto questo aspetto rientra nelle discipline olistiche, anche se, fondamentalmente si tratta di un esercizio fisico.

Diciamo, pertanto, che anche per questa disciplina si prospettano due interpretazioni, in funzione del fatto se viene data prevalenza al solo aspetto “ginnico” o se considera lo sviluppo armonico per il ripristino od il mantenimento della fluidità corporea.

Indiscutibilmente, se viene considerato il solo aspetto ginnico, l'insegnamento è di competenza degli insegnanti di educazione fisica, che hanno conseguito la laurea in scienze motorie o di terapista della riabilitazione. Il Pilates è riconosciuto dal CONI.

I codici attività possibili sono:

85.51.00 Corsi sportivi e ricreativi

93.13.00 Gestione di palestre

per i quali è necessaria l'iscrizione alla C.C.I.A.A.

85.59.90 Altri servizi di istruzione nca

per il quale non è richiesta l'iscrizione alla C.C.I.A.A.

Se, invece, si considera l'aspetto del benessere olistico il codice attività è:

96.09.09 Altre attività di servizi per la persona nca

per il quale non è richiesta l'iscrizione alla C.C.I.A.A.

## OPERAZIONI CON L'ESTERO

Nell'esercizio della propria attività l'operatore e l'insegnante shiatsu possono relazionarsi con soggetti comunitari ed extracomunitari, non residenti o domiciliati nel territorio della Repubblica Italiana.

Sia per il caso di prestazione professionale, sia per il caso di acquisto di beni o servizi.

Nei capitoli seguenti tratteremo le disposizioni fiscali ed amministrative attinenti a tali operazioni.

### Definizioni.

Ai fini di una corretta interpretazione, si intende:

Soggetto privato = persona fisica non soggetto IVA.

Soggetto passivo = soggetto titolare di partita IVA in Italia o titolo equivalente all'estero, se la prestazione effettuata rientra nell'attività del soggetto stesso.

Italia = territorio della Repubblica Italiana, con esclusione di Livigno, Campione d'Italia, Comuni della acque italiane del Lago di Lugano.

Italiano = soggetto residente o con domicilio fiscale in Italia.

U.E. = territorio degli Stati di: Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Croazia, Danimarca, Est, Finlandia escluse le isole Aland, Francia esclusi i Dipartimenti d'oltremare, Germania esclusa l'isola di Helgoland ed il territorio di Busingen, Grecia escluso il Monte Athos, Irlanda, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito di Gran Bretagna ed Irlanda del Nord, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna escluse Ceuta, Melilla e le Isole Canarie, Svezia, Ungheria; il Principato di Monaco, l'isola di Man e le zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia; escluse le isole Anglo-Normanne.

Comunitario = soggetto residente o con domicilio fiscale nel territorio della Unione Europea.

Extra U.E. = territorio situato al di fuori dell'Italia e della Unione Europea.

Extracomunitario= soggetto residente o con domicilio fiscale nel territorio extra U.E.

Estero = territorio situato fuori dell'Italia.

Straniero = soggetto residente o con domicilio fiscale fuori dell'Italia.

## **TERRITORIALITA' DELLE PRESTAZIONI SHIATSU EFFETTUATE IN ITALIA DA OPERATORE RESIDENTE**

### **Normativa.**

L'articolo 7-ter del DPR 633/72 (Testo Unico IVA) stabilisce che *le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

- a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

A tal fine si considerano soggetti passivi:

- i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, (le persone fisiche limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività);
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

L'articolo 7-quinquies stabilisce che, in deroga a quanto disposto dall'articolo 7-ter, le *prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, scientifiche, educative, ricreative e simili, rese a committenti non soggetti passivi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte.*

Se sono rese a soggetto passivo continua a valere il disposto dell'art. 7-ter.

Il comma 6-bis dell'art. 21 del D.P.R. 633/72 introduce l'obbligo di riportare nelle fatture emesse ad un soggetto passivo comunitario la dicitura "inversione contabile" (o "reverse charge"), e nelle fatture emesse ad un soggetto passivo extracomunitario la dicitura "operazione non soggetta".

In buona sostanza, ai fini dell'IVA: se una prestazione viene **resa in Italia da un operatore soggetto IVA italiano**, indipendentemente dal fatto che si svolga un trattamento shiatsu (di cui all'art. 7-ter) o una lezione didattica o una conferenza (di cui all'art. 7-quinquies), la situazione è la seguente:

- se la prestazione viene resa ad un soggetto privato, di qualsiasi nazionalità, l'operazione è soggetta all'IVA italiana;
- se la prestazione viene resa ad un soggetto passivo italiano l'operazione è soggetta all'IVA italiana;
- se la prestazione viene resa ad un soggetto passivo comunitario l'operazione è non soggetta IVA ai sensi dell'art. 7-ter, con obbligo di indicazione in fattura della dicitura "operazione soggetta a reverse charge";
- se la prestazione viene resa ad un soggetto passivo extracomunitario l'operazione è non soggetta IVA ai sensi dell'art. 7-ter, con obbligo di indicazione in fattura della dicitura "operazione non soggetta ad IVA"

Se la prestazione è svolta da un **contribuente minimo** l'operazione continua ad essere non soggetta ad I.V.A. ai sensi dell'art. 1, comma 100, legge 244/2007, sia venga resa ad un soggetto privato, sia ad un soggetto passivo, di qualsiasi nazionalità. In tal senso la circolare AdE n. 36 del 21 giugno 2010, parte prima, punto 3.

Da parte dei contribuenti minimi è opportuno il riporto, sulle fatture emesse a soggetti passivi comunitari, della dicitura “l'operazione non costituisce cessione di servizi intracomunitari” per agevolare il cliente nei relativi adempimenti.

Se la prestazione è svolta da un **contribuente forfetario** l'operazione è non soggetta art. 7-ter DPR 633/72 con obbligo di indicazione in fattura della dicitura “operazione non soggetta ad IVA”.

E' dovuta la trasmissione del Modello INTRA, eccetto che per il contribuente minimo, nel caso la prestazione sia svolta per un soggetto passivo comunitario.

Sciogliamo un dubbio: poiché il comma 96 del citato articolo dispone che, ai fini dell'applicazione del regime dei contribuenti minimi, si considerano tali le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che, tra l'altro, nell'anno solare precedente non hanno effettuato cessioni all'esportazione, l'operatore shiatsu che effettua una prestazione ad un soggetto straniero, l'anno successivo deve passare al regime ordinario?

Definiamo cosa si intenda per “cessioni all'esportazione”.  
Le cessioni all'esportazione sono le cessioni di beni a Paesi fuori dal territorio dell' Unione Europea (art.8), ivi compresi Repubblica di San Marino e Città del Vaticano (art.71); la cessione di mezzi di trasporto destinati ad operare in territorio internazionale, quali aerei, navi, ecc... (art.8-bis); i servizi connessi all'esportazione (art.9); la cessione di beni e prestazioni di servizi ad ambasciate, consolati, comandi NATO, ONU, Commissione Europea, (art.72) (*gli articoli citati fanno riferimento al DPR 633/72*).

Le prestazioni di servizio qui esaminate non costituiscono cessioni all'esportazione, eccetto quelle considerate dall'art. 72 DPR 633/72 (ambasciate, consolati, ecc...).  
Pertanto, l'operatore shiatsu che ha prestato un trattamento e/o un servizio culturale ad un soggetto IVA straniero, non perde per questo il diritto a permanere nel regime dei minimi.

Per contro, se viene resa una prestazione ad un'ambasciata, consolato, ecc..., l'operazione non rientra nella territorialità dell'imposta di cui all'art. 7 (e distributivi), bensì l'operazione è “non imponibile IVA art. 72, DPR 633/72”, e preclude l'accesso al regime dei contribuenti minimi per l'anno successivo.

Il decreto legge n. 40/10 (convertito nella legge 73/10) prevede l'obbligo per i soggetti passivi IVA di comunicare all'Agenzia delle Entrate le prestazioni di servizi, effettuate e ricevute, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in **Paesi a fiscalità privilegiata**. Sono obbligati alla comunicazione tutti i soggetti IVA, esclusi i contribuenti minimi ed i soggetti in regime delle nuove iniziative.

A titolo informativo, i Paesi europei inseriti nella “black list”, con obbligo di monitoraggio, totalmente o con limitazioni, sono: Andorra, Gibilterra, Isola di Man, Liechtenstein, Montserrat, Principato di Monaco, Svizzera.

**Prospetti.**

**Intrastat      Ritenuta**

**Trattamento e servizio culturale (\*) effettuato in Italia da contribuente minimo committente soggetto privato**

italiano:	non soggetto art. 1 co.100 legge 244/2007	<b>no</b>	<b>no</b>
comunitario:	non soggetto art. 1 co.100 legge 244/2007	<b>no</b>	<b>no</b>
extracomunitario:	non soggetto art. 1 co.100 legge 244/2007	<b>no</b>	<b>no</b>
<b>committente soggetto IVA</b>			
italiano:	non soggetto art. 1 co.100 legge 244/2007	<b>no</b>	<b>no</b>
comunitario:	non soggetto art. 1 co.100 legge 244/2007	<b>no</b>	<b>no</b>
extracomunitario:	non soggetto art. 1 co.100 legge 244/2007	<b>no</b>	<b>no</b>

**Trattamento e servizio culturale (\*) effettuato in Italia da contribuente forfetario committente soggetto privato**

italiano:	non soggetto art. 1 co.58 legge 190/2014	<b>no</b>	<b>no</b>
comunitario:	non soggetto art. 1 co.58 legge 190/2014	<b>no</b>	<b>no</b>
extracomunitario:	non soggetto art. 1 co.58 legge 190/2014	<b>no</b>	<b>no</b>
<b>committente soggetto IVA</b>			
italiano:	non soggetto art. 1 co.58 legge 190/2014	<b>no</b>	<b>no</b>
comunitario:	non soggetto ad IVA art. 7-ter DPR 633/72	<b>SI</b>	<b>no</b>
extracomunitario:	non soggetto ad IVA art. 7-ter DPR 633/72	<b>no</b>	<b>no</b>

**Trattamento e servizio culturale (\*) effettuato in Italia da contribuente ordinario committente soggetto privato**

italiano:	soggetto ad IVA 22%	<b>no</b>	<b>no</b>
comunitario:	soggetto ad IVA 22%	<b>no</b>	<b>no</b>
extracomunitario:	soggetto ad IVA 22%	<b>no</b>	<b>no</b>
<b>committente soggetto IVA</b>			
italiano:	soggetto ad IVA 22%	<b>no</b>	<b>20%</b>
comunitario:	non soggetto ad IVA art. 7-ter DPR 633/72	<b>SI</b>	<b>no</b>
extracomunitario:	non soggetto ad IVA art. 7-ter DPR 633/72	<b>no</b>	<b>no</b>

(\*) Rientrano nel servizio culturale l'insegnamento e le conferenze, che in conformità delle disposizioni dell'art. 7-quinquies se resi a committenti non soggetti IVA (=privati) si considerano effettuati in Italia.

Il trattamento olistico reso a committenti siano o meno soggetti IVA ed il servizio culturale reso a soggetti IVA rientrano nelle disposizioni dell'art. 7-ter.

## Fattura di operatore contribuente minimo a soggetto IVA intracomunitario

### *Antonio Rossi*

**10100 TORINO - Via Roma 1**  
Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X  
Partita IVA : 0123456 001 8  
**Operatore Shiatsu**  
libera professione di cui alla legge 4/2013

<b>FATTURA</b>		<b>Spett.</b>
<b>Numero</b>	<b>Data</b>	<b>CENTRO DE SALUD Y BELLEZA</b>
13	01/10/2013	Calle Mayor 24
		<b>28013 MADRID</b>
		CIF: ES A12345678

<i>n 10 trattamenti Shiatsu di riequilibrio energetico non terapeutico (prestazione non sanitaria)</i>	euro 300,00
	=====

Non soggetto IVA art. 27 co. 1 e 2 D.L. 98/2011  
L'operazione non costituisce cessione di servizi intracomunitari.

## Fattura di operatore contribuente minimo a soggetto IVA extracomunitario

### *Antonio Rossi*

**10100 TORINO - Via Roma 1**  
Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X  
Partita IVA : 0123456 001 8  
**Operatore Shiatsu**  
libera professione di cui alla legge 4/2013

<b>FATTURA</b>		<b>Spett.</b>
<b>Numero</b>	<b>Data</b>	<b>CENTRE DE BIEN-ETRE</b>
13	01/10/2013	Rue de Berne 26
		<b>CH 1201 GENEVE</b>
		I.D.I. 123.456.789

*n 10 trattamenti Shiatsu di riequilibrio energetico  
non terapeutico (prestazione non sanitaria)*

euro 300,00

=====

Non soggetto IVA art. 27 co. 1 e 2 D.L. 98/2011

## Fattura di operatore contribuente forfetario a soggetto IVA intracomunitario

### *Antonio Rossi*

**10100 TORINO - Via Roma 1**

Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X

Partita IVA : 0123456 001 8

#### **Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

#### **FATTURA**

**Numero      Data**

13      01/10/2013

Spett.

**CENTRO DE SALUD Y BELLEZA**

Calle Mayor 24

**28013 MADRID**

CIF: ES A12345678

*n 10 trattamenti Shiatsu di riequilibrio energetico  
non terapeutico (prestazione non sanitaria)*

euro 300,00

=====

Non soggetto IVA art. 7-ter D.P.R. 633/72

Operazione soggetta ad inversione contabile.

## Fattura di operatore contribuente forfetario a soggetto IVA extracomunitario

### *Antonio Rossi*

**10100 TORINO - Via Roma 1**

Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X

Partita IVA : 0123456 001 8

#### **Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

#### **FATTURA**

**Numero      Data**

13      01/10/2013

Spett.

**CENTRE DE BIEN-ETRE**

Rue de Berne 26

**CH 1201 GENEVE**

I.D.I. 123.456.789

*n 10 trattamenti Shiatsu di riequilibrio energetico  
non terapeutico (prestazione non sanitaria)*

euro 300,00

=====

Non soggetto IVA art. 7-ter D.P.R. 633/72

## Fattura di operatore in regime ordinario a soggetto IVA intracomunitario

**Antonio Rossi**

**10100 TORINO - Via Roma 1**

Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X

Partita IVA : 0123456 001 8

**Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

**FATTURA**

**Numero      Data**

13      01/10/2013

Spett.

**CENTRO DE SALUD Y BELLEZA**

Calle Mayor 24

**28013 MADRID**

CIF: ES A12345678

*n 10 trattamenti Shiatsu di riequilibrio energetico  
non terapeutico (prestazione non sanitaria)*

euro 300,00

=====

Non soggetto IVA art. 7-ter D.P.R. 633/72

Operazione soggetta ad inversione contabile.

## Fattura di operatore in regime ordinario a soggetto IVA extracomunitario

**Antonio Rossi**

**10100 TORINO - Via Roma 1**

Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X

Partita IVA : 0123456 001 8

**Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

**FATTURA**

**Numero      Data**

13      01/10/2013

Spett.

**CENTRE DE BIEN-ETRE**

Rue de Berne 26

**CH 1201 GENEVE**

I.D.I. 123.456.789

*n 10 trattamenti Shiatsu di riequilibrio energetico  
non terapeutico (prestazione non sanitaria)*

euro 300,00

=====

Non soggetto IVA art. 7-ter D.P.R. 633/72

## IL VIES

Il VIES (VAT Information Exchange System) è un sistema di scambi automatici tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell'Unione Europea con la finalità del controllo delle transazioni commerciali in ambito comunitario e dei soggetti passivi IVA che le pongono in essere.

**Chiunque effettui un'operazione intracomunitaria deve essere iscritto nel VIES.**

Un'operazione è intracomunitaria quando realizzata tra due soggetti passivi residenti ai fini fiscali in due Stati diversi dell'Unione Europea.

Per iscriversi al VIES, o lo si fa in sede di dichiarazione di inizio attività, compilando l'apposita riga del quadro I, o lo si richiede successivamente direttamente all'agenzia delle Entrate anche oer via telematica. Si può iniziare ad operare immediatamente con i soggetti passivi Intracomunitari. L'AdE può successivamente opporre diniego, comunicandolo al richiedente.

I **contribuenti minimi** che effettuano operazioni con la Comunità, in senso tecnico non compiono operazioni intracomunitarie, bensì operazioni attive con applicazione dell'IVA interna (nella fattispecie non soggetto art.1 comma 100 legge 244/2007). Pertanto, per effettuare cessioni o prestazioni ad un soggetto passivo intracomunitario ai contribuenti minimi non è richiesta l'iscrizione al VIES.

Ma, se intendono **acquistare beni o servizi** da un Paese comunitario devono **richiedere l'iscrizione al VIES**, e per tali acquisti devono **compilare l'elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (Mod. INTRA)**.

I **contribuenti forfetari**, al pari dei contribuenti ordinari, devono iscriversi nel VIES, essendo soggetti IVA, per effettuare sia acquisti, sia cessioni o prestazioni, in ambito Comunitario.

L'iscrizione al VIES comporta specifici controlli da parte dell'amministrazione finanziaria.

Sconsigliamo vivamente di effettuare occasionalmente acquisti di beni o servizi intracomunitari in qualità di soggetto IVA, è preferibile acquistarli come soggetto "privato". Ovviamente, sulla fattura l'IVA addebitata sarà quella del Paese ove risiede il fornitore.

In tal caso l'operazione non potrà rientrare tra i costi deducibili.

Attenzione anche agli **acquisti via web**. Se il fornitore non ha partita IVA italiana ed è residente nella Comunità Europea, si configura la prestazione di servizio intracomunitaria.

Nel caso di operazione intracomunitaria effettuata senza iscrizione al VIES viene applicata una sanzione da 1 a 2 volte l'importo dell'imposta.

Cosa fare per rimediare? Non risulta che, al momento, l'amministrazione finanziaria abbia manifestato una soluzione in proposito. Il suggerimento più logico è quello di farsi sostituire la

fattura ricevuta (o sostituire la fattura emessa) con una fattura corretta, oppure di far regolarizzare l'operazione con una nota di credito a storno della fattura errata e riemissione di una fattura corretta. In ogni caso la fattura non deve essere inserita tra i costi dell'attività.

## IL MODELLO INTRASTAT

Nel caso in cui

- un prestatore di servizio italiano effettui una prestazione di servizio generica (= art. 7-ter) ad un soggetto passivo comunitario deve essere redatto il modello INTRA;
- un prestatore di servizio comunitario effettui una prestazione di servizio generica (= art. 7-ter) ad un soggetto italiano deve essere redatto il modello INTRA.

Il modello INTRA non deve essere compilato negli altri casi.

Il Modello INTRA è la dichiarazione periodica che deve essere trasmessa, esclusivamente in via telematica, all'Agenzia delle dogane, dai titolari di partita IVA che effettuano acquisti o cessioni di beni e prestazioni di servizi, a soggetti passivi Comunitari.

La trasmissione deve avvenire trimestralmente (mensilmente per i soggetti con operazioni eccedenti trimestralmente i 50.000 euro, ma non riteniamo sia il caso degli operatori olistici) entro il giorno 25 del mese successivo alla scadenza del trimestre solare = 25 aprile, 25 luglio, 25 ottobre, 25 gennaio.

**I contribuenti minimi sono esonerati** dalla compilazione del modello INTRA per le cessioni o prestazioni, mentre devono compilare il modello INTRA per gli acquisti, come da circolare n. 36/E del giugno 2010.

La sanzione per l'omessa presentazione di un modello INTRA va da 516 a 1.032 euro, ravvedibile entro il termine della dichiarazione IVA con 64 euro (ovviamente presentando il Modello).

## ACQUISTO DI BENI E SERVIZI DA UN PAESE U.E.

Un soggetto IVA italiano che acquista un bene od un servizio, anche tramite internet, da un soggetto:

- residente fuori dal territorio italiano nell'Unione Europea
- titolare di partita IVA nel suo Paese
- senza rappresentante fiscale in Italia (il rappresentante fiscale è un soggetto, persona fisica o giuridica, residente in Italia e titolare di partita IVA italiana per l'effettuazione degli adempimenti derivanti dalla legge IVA)

è tenuto ai seguenti adempimenti.

**Un soggetto IVA, per effettuare un acquisto da un Paese della U.E. deve essere iscritto al VIES.** (vedi capitolo precedente)

### se in regime di contribuente minimo o forfetario

**Calcolare l'IVA** che si sarebbe corrisposta in Italia (di norma il 22%) sul prodotto o servizio acquistato (in buona sostanza calcolare il 22% del totale della fattura ricevuta).

Integrare la fattura ricevuta dal fornitore UE con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta

**Versare l'IVA** così calcolata entro il 16 del mese successivo con Mod. F24 telematico.

**Presentare il modello Intrastat** (Mod. INTRA-2), esclusivamente in via telematica, entro il giorno 25 del mese successivo al trimestre di riferimento (25 aprile, 25 luglio, 25 ottobre, 25 gennaio).

### se in regime ordinario

**Calcolare l'IVA** che si sarebbe corrisposta in Italia (di norma il 22%) sul prodotto o servizio acquistato (in buona sostanza calcolare il 22% del totale della fattura ricevuta).

Integrare la fattura ricevuta dal fornitore UE con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta

**Registrare sia nel registro IVA della fatture emesse,** sia nel registro IVA degli acquisti la fattura integrata.

**Presentare il modello Intrastat** (Mod. INTRA-2), esclusivamente in via telematica, entro il giorno 25 del mese successivo al trimestre di riferimento (25 aprile, 25 luglio, 25 ottobre, 25 gennaio).

Poiché probabilmente il contribuente non è in grado di compilare e trasmettere il Mod. INTRA, dovrà necessariamente rivolgersi ad un professionista o ad uno spedizioniere. Il costo della compilazione e della trasmissione telematica si aggira sui 50 euro + IVA. Se poi chi compila e

trasmette il modello è un lavoratore autonomo, sarà necessario operare e versare la ritenuta d'acconto, e di conseguenza redigere il Modello 770 (minimo altri 50 euro).

Si consiglia, pertanto, di valutare a fondo se vi è convenienza ad acquistare un bene od un servizio in un Paese U.E., in qualità di soggetto IVA.

Un soggetto privato che acquisti un bene od un servizio da un soggetto U.E. riceverà la fattura già comprensiva dell'IVA vigente nel Paese di provenienza, e non è tenuto ad alcun adempimento.

## **PRESTAZIONI DELL'OPERATORE SHIATSU ALL'ESTERO**

Prima di effettuare un trattamento shiatsu nel territorio di uno Stato dell'Unione Europea o extracomunitario è necessario appurare la liceità giuridico/amministrativa ed i titoli necessari per lo svolgimento dell'attività nel Paese in cui si intende operare;

indipendentemente dal fatto che il trattamento venga effettuato per conto di un soggetto passivo o di un soggetto privato, che sussista o meno una convenzione sul riconoscimento della qualifica professionale, che l'attività svolta sia temporanea o meno.

Pertanto, prima di effettuare un trattamento negli altri Paesi della U.E. od extracomunitari è necessario appurare:

- se necessitino titoli o specializzazioni per l'esercizio dell'attività;
- se sia necessaria l'iscrizione in Albi o Registri;
- se i locali in cui si svolge l'attività siano oggetto di normative specifiche.

*Quanto segue non deve essere acquisito quale "normativa", bensì quale "orientamento", in quanto per definire l'esatto comportamento di ogni singolo caso sarebbe necessario conoscere approfonditamente la legislazione giuridica e tributaria di ogni singolo Paese ospitante.*

*Sono competenti in merito gli Uffici dello Stato ospitante a ciò preposti e le Federazioni nazionali ed internazionali se statutariamente previsto.*

*Invitiamo tutti coloro che dovessero riscontrare errori od inesattezze, o che siano in possesso di ulteriori o più approfondite notizie, a segnalarcelo, consentendoci così di rendere sempre più completa ed attuale l'informazione.*

### **L'aspetto giuridico.**

In Italia, al momento, lo Shiatsu è una libera professione esercitabile da chiunque, senza obbligo di iscrizione in Albi od Elenchi, né di autorizzazioni specifiche per i locali nei quali si svolge l'attività. Ma non è necessariamente così nel resto dell'Unione Europea,

#### **Italia.**

In Italia il trattamento shiatsu è una libera professione, non regolamentata, per l'esercizio della quale non è obbligatoria l'iscrizione in albi od elenchi.

La recente legge 4/2013 nel regolamentare le professioni non organizzate in ordini o collegi ribadisce che l'esercizio della professione è libero, e stabilisce che l'operatore shiatsu deve fare esplicito riferimento a tale legge in ogni documento e rapporto scritto con il cliente.

Non occorrono abilitazioni né autorizzazioni per l'esercizio della professione, né sussistono obblighi specifici circa i locali dove l'attività viene esercitata. Al di là del rispetto di un codice deontologico, della salubrità dello Studio e del riconoscimento delle associazioni professionali e delle norme da queste stabilite, ancorché non sia obbligatoria la partecipazione.

L'operatore shiatsu non deve sconfinare nell'attività sanitaria riservata ai fisioterapisti, né in quella estetica riservata agli estetisti.

## **Austria.**

In Austria, per poter esercitare la professione di operatore Shiatsu è necessario iscriversi alla WKÖ Wirtschaftskammer Österreich (Camera di commercio austriaca).

Per l'esercizio della professione Shiatsu è richiesto il diploma del corso di formazione professionale pratico-teorica che comprende almeno 650 ore per una durata di 3 anni.

### *Corso di formazione professionale per il sistema Shiatsu:*

Teoria generale: comprensione dei concetti di Qi, Yin e Yang, I Cinque Elementi, Concetti base della Medicina tradizionale orientale e altro.

Teoria dello Shiatsu (Meridiani, localizzazione e indicazione di almeno 100 punti, punti proibiti, punti speciali, trattamento di difficoltà nelle sedute di Shiatsu, e altro).

Fondamenti di medicina: Anatomia, Fisiologia e controindicazioni.

Igiene. Pronto Soccorso.

Tecniche di trattamento (Lavoro sull'Hara, diversi sistemi di pressione e tecniche Shiatsu, lavoro con i meridiani classici e/o con il sistema dei meridiani di Masunaga, sedare e tonificare, stiramento dei meridiani e altro).

Valutazione energetica della struttura del trattamento (Bo Shin, Bun Shin, Mon Shin, Setsu Shin, Diagnosi dell'Hara, Diagnosi della schiena, diagnosi dei meridiani, diagnosi della lingua e altro)

Sviluppo della personalità e della percezione (Pratica della percezione e della percezione di sé, sviluppo della personalità nell'ambito della pratica Shiatsu, colloqui di sostegno, deontologia professionale e altro).

Pratica (analisi dei casi, supervisione).

Inoltre devono essere certificate almeno 150 sedute di trattamenti Shiatsu

*La Federazione Austriaca (Österreichischer Dachverband für Shiatsu, ÖDS) ha approvato l'accordo con la FISieo di reciproco riconoscimento delle qualifiche. Per cui i professionisti attestati FISieo dovranno solo superare un esame presso una scuola austriaca.*

## **Belgio.**

La pratica dello Shiatsu non è regolamentata. In Belgio, la legislazione non permette ai non medici di fare diagnosi né di considerare a pieno titolo lo Shiatsu come strumento di terapia. Tutti i professionisti esperti in Shiatsu applicano delle tecniche che mirano ad assicurare l'equilibrio energetico, così come descritto nella teoria orientale dei 5 elementi e dei 12 meridiani dell'agopuntura. Tali tecniche, utilizzate a scopo terapeutico, possono essere applicate solo dopo che il medico ha realizzato un proprio intervento di analisi e diagnosi.

L'operatore deve munirsi di una licenza ministeriale, che può essere revocata, o comunque può essere comminata una multa, nel caso in cui operi senza preventiva diagnosi del medico o senza certificazione scritta del ricevente di voler evitare la diagnosi.

L'esercizio senza licenza comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa.

## **Danimarca.**

Una legge del 1970 permette il libero esercizio dei trattamenti bionaturali.

Sono riservati ai medici la chirurgia, la cura delle malattie infettive, l'anestesia, la radiologia, la prescrizioni di farmaci soggetti a ricetta medica.

Una successiva legge del 2004 permette la registrazione delle associazioni rappresentative presso il Ministero della Salute, stabilendone le modalità. La registrazione non è obbligatoria, ma consente ai soci professionisti di fregiarsi del titolo di "curatore alternativo registrato"

## **Francia.**

Solo i laureati in medicina possono praticare le terapie non convenzionali.

Anche se si nota una maggiore tolleranza da parte dei tribunali, e vengono rilasciati diplomi di agopuntura, osteopatia, naturopatia, fitoterapia, l'attività di medicina non convenzionale è illegale. E' comunque permesso l'insegnamento di pratiche di terapia non convenzionale a chiunque.

## **Germania.**

Lo shiatsu non è un metodo di guarigione ufficialmente riconosciuto e definito.

La figura del "curante pratico" o "guaritore" (Heilpraktiker) è stata riconosciuta fin dal 1939 ed è definita come colui che esercita, senza essere medico una pratica curativa capace di sanare o mitigare malattie, dolori o problemi fisici di qualsiasi natura (esclusa l'odontoiatria). E' vietato l'esercizio nomade della professione. I requisiti richiesti si limitano al necessario possesso di un permesso che abilita all'esercizio delle pratiche curative; in assenza del quale, il trasgressore incorre in un ammenda sino a 1.500 euro.

Per ottenere il permesso è necessario aver compiuto il 25° anno di età, essere in possesso della cittadinanza tedesca o intracomunitaria, aver portato a termine la scuola dell'obbligo, essere di comprovata rettitudine e moralità e, infine, superare un esame dell'Ufficio d'igiene e sanità.

### **Inghilterra.**

Non esistono norme di legge che regolamentino le discipline bionaturali. Pertanto l'attività è libera, fermo restando il riconoscimento di associazioni professionali che stabiliscono le norme standard sia per la pubblicità, sia per il comportamento nei confronti dei riceventi.

L'operatore può fregiarsi del titolo qualora abbia seguito il percorso stabilito dall'associazione e deve adottare il codice deontologico previsto per l'attività, in particolare per quanto concerne il segreto professionale ed il trattamento dei minori.

### **Olanda.**

L'esercizio della professione medica è libero a tutti.

Fanno eccezione otto professioni: medico, dentista, chimico farmaceutico, psicologo clinico, psicoterapeuta, fisioterapeuta, ostetrica, infermiera, le quali possono essere esercitate solamente da chi è iscritto nel relativo registro. La registrazione avviene su presentazione di domanda e del pagamento di una tassa.

La registrazione delle altre professioni è volontaria e viene applicata soprattutto a professioni paramediche. I decreti relativi all'applicazione di dette professioni "libere" dettano regole di studio e danno una definizione dell'area di competenza. La legislazione protegge l'uso del relativo titolo.

Non è istituito un registro nazionale, che può invece essere istituito dalle società professionali.

### **Norvegia.**

E' del 2003 una legge sulle terapie complementari che stabilisce che gli operatori non medici hanno la possibilità di istituire, tramite associazioni rappresentative, registri professionali presso il Ministero della Salute.

Solo gli iscritti in detti registri hanno la facoltà di inserire l'esercizio di tale attività tra i propri titoli professionali.

In ogni caso il trattamento e la cura di malattie gravi o pericolose è riservato ai medici ed al personale del servizio sanitario nazionale.

### **Portogallo.**

Si considerano terapie non convenzionali quelle che partono da una base filosofica diversa dalla medicina convenzionale ed usano specifici processi diagnostici e terapie proprie.

Sono riconosciute come terapie non convenzionali: agopuntura, omeopatia, osteopatia, naturopatia, fitoterapia e chiropratica.

È riconosciuta l'autonomia tecnica e deontologica nell'esercizio professionale della pratica delle terapie non convenzionali.

La pratica delle terapie non convenzionali viene accreditata e tutelata dal Ministero della Sanità.

La definizione delle condizioni di formazione e di abilitazione alla pratica delle terapie non convenzionali è di competenza del Ministero della Pubblica Istruzione e del Ministero della Scienza e dell'Istruzione Superiore.

L'esercizio delle terapie non convenzionali può essere praticato solo da operatori in possesso di abilitazione richiesta dalla legge, e debitamente accreditati per questa pratica.

Gli operatori che praticano le terapie non convenzionali sono obbligati ad avere un registro individuale per ciascun utente formulato in modo tale da rispettare, secondo i termini di legge, le norme relative alla tutela dei dati privati.

Gli operatori di terapie non convenzionali dovranno obbedire al principio di responsabilità nell'ambito delle proprie competenze e, considerando la loro autonomia nella capacità di decisione e valutazione e nell'istituzione delle rispettive terapie, saranno tenuti a fornire informazione, laddove le circostanze lo richiedano, circa la prognosi e la durata del trattamento.

### **Spagna.**

In Spagna, come in Francia, solo i medici laureati possono praticare la medicina ufficiale.

Peraltro, una sentenza della Corte Suprema ha stabilito che, poiché le medicine non convenzionali non insegnate nelle università spagnole, legalmente non esistono, chi le pratica non può essere imputato di esercizio abusivo della professione.

Le ultime notizie in ns. possesso rilevano un notevole fermento per il riconoscimento di queste terapie. Non sappiamo se, al momento, si sia giunti all'emanazione di una legge in proposito.

### **Svizzera.**

Per esercitare in Svizzera è necessaria la certificazione cantonale, per ottenere la quale è necessario:  
- o sostenere l'esame cantonale di "terapista complementare" per le materie di anatomia, fisiologia, patologia, etica, diritto, farmacologia; superato l'esame l'operatore ha la possibilità di esercitare l'attività con fattura e può annunciarsi alle casse malattia.

- o eseguire l'attività come "guaritore", ovvero, si può esercitare ma non fatturare, e la prestazione deve essere a titolo gratuito; il ricevente è libero di lasciare o meno un'offerta.

Le sanzioni sono di carattere penale.

### **Ungheria.**

In Ungheria sono titolati a svolgere prestazioni terapeutiche i soli medici.

Ai medici sono riservati in ogni caso, tra l'altro, l'esercizio della medicina cinese e tibetana.

Due decreti del 1997 stabiliscono che le medicine non convenzionali possono essere svolte sia da medici, sia da operatori non medici, purché questi ultimi abbiano superato uno specifico esame abilitativo.

Tra le terapie non convenzionali sono elencate la bioenergia, la riflessologia, la fitoterapia, diverse tecniche di massaggio.

Gli operatori non medici possono praticare le terapie non convenzionali solo sotto la supervisione del medico curante, o comunque solo dopo che questo abbia formulato la diagnosi.

## **LIBERA CIRCOLAZIONE DEI PROFESSIONISTI NELL'UNIONE EUROPEA**

Come abbiamo visto nel precedente capitolo è necessario appurare se una determinata professione possa essere esercitata liberamente, oppure sia subordinata al possesso di una qualifica professionale nello Stato in cui si intende operare.

Ogni Stato è libero di definire i requisiti necessari per l'esercizio della professione nel proprio territorio, in particolare per le professioni non regolamentate.

Al fine di consentire la libera circolazione, all'interno della Comunità, dei professionisti in possesso delle qualifiche richieste, l'Unione Europea ha emesso la Direttiva 2005/36/CE del 7 settembre 2005.

Di questa direttiva, per quanto qui attiene, rilevano due aspetti:

- la libertà di stabilimento;
- la libera prestazione di servizi.

La **libertà di stabilimento** si concretizza nella possibilità per il professionista comunitario di svolgere nello Stato U.E. un'attività in modo stabile, al pari ed alle stesse condizioni riservate al cittadino di quello Stato.

A tal fine il professionista dovrà istituire nello Stato membro uno Studio o un ufficio sede della propria attività, acquisire la partita IVA dello Stato ospitante, operare secondo le leggi e le normative giuridiche e fiscali vigenti in quello Stato, senza dimenticarsi di essere cittadino italiano, per cui soggetto anche alle leggi italiane, per quanto di competenza.

La **libera prestazione di servizi** si concretizza nel fatto che il professionista italiano può liberamente prestare il proprio servizio (sempre se in possesso dei titoli abilitativi), temporaneamente, in qualsiasi Stato membro della U.E., senza ivi stabilirsi.

Ferma restando la necessità di acquisire la partita IVA dello Stato ospitante nel caso l'IVA dovuta per le prestazioni sia dovuta nello Stato stesso, e non venga liquidata da un contribuente "soggetto IVA" di quello Stato.

## **PRESTAZIONI SVOLTE ALL'ESTERO DA OPERATORE ITALIANO**

**A**l fine di definire l'imposizione fiscale vigente negli scambi tra gli Stati aderenti all'Unione Europea è necessario distinguere tra imposizione diretta (IRPEF) ed imposizione indiretta (IVA).

Per quanto concerne le **imposte dirette** la legislazione di ogni singolo Stato stabilisce che rientrano nella sfera della propria imposizione fiscale:

- i redditi da chiunque prodotti nel territorio dello Stato,
- i reddito ovunque prodotti dai residenti nello Stato.

Per eliminare la doppia imposizione che si verificherebbe nel caso di un reddito prodotto nello Stato A da un cittadino residente nello Stato B, l'Italia ha sottoscritto convenzioni con tutti i Paesi dell'Unione Europea ed altri 68 Stati esteri (vedi il capitolo "convenzioni per evitare le doppie imposizioni").

Per quanto concerne l'**imposizione indiretta** nell'Unione Europea vale la seguente regola di base:

le prestazioni di servizi sono assoggettate all'IVA:

- nello Stato del committente se il committente è soggetto passivo IVA;
- nello Stato del prestatore, ivi residente, se effettuate ad un soggetto privato.
- nello Stato in cui vengono svolte se effettuate da non residente ad un soggetto privato.

Esistono deroghe che non rilevano per gli operatori in D.B.N..

Quindi le prestazioni a privati effettuate nel territorio di un Paese comunitario scontano l'IVA in quel Paese e, pertanto, sono soggetti alla normativa fiscale di quel Paese.

Di conseguenza il prestatore del servizio deve identificarsi ai fini IVA, e cioè farsi attribuire la partita IVA anche dallo Stato comunitario in cui intende operare e, conseguentemente fatturare, versare l'IVA, adempire alle incombenze amministrative e fiscali secondo le norme dello Stato ospitante.

Nel caso, invece, di prestazione resa ad un soggetto passivo valgono le stesse norme esaminate nel capitolo "territorialità delle prestazioni shiatsu effettuate in Italia da operatore residente".

Rientrano nel servizio culturale l'insegnamento e le conferenze, che se resi a committenti non soggetti IVA (=privati) si considerano effettuati nel Paese in cui vengono svolti.

Il trattamento olistico reso a committenti siano o meno soggetti IVA ed il servizio culturale reso a soggetti IVA sono assoggettati all'IVA nel Paese del committente.

## CONTRIBUENTI MINIMI

La prestazione effettuata ad un soggetto passivo **da un contribuente minimo** non configura un'operazione intracomunitaria, in quanto la prestazione si configura quale operazione interna, senza diritto di rivalsa dell'IVA. In tal senso la circolare AdE n. 36 del 21 giugno 2010. Per estensione, la prestazione di un contribuente minimo è in ogni caso non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 1, comma 100, della legge 244/2007.

Opportuna l'indicazione in fattura: "l'operazione non costituisce cessione di servizi intracomunitari", per agevolare il cliente Comunitario nei relativi adempimenti.

Se la prestazione è effettuata ad un soggetto privato permane il dubbio se possa essere considerata "operazione interna non soggetta art. 1, comma 100, legge 244/2007", oppure se il contribuente minimo debba comunque identificarsi ai fini IVA (= richiedere la partita IVA) nel Paese ospitante.

### Prospetti.

Intrastat      Ritenuta

#### Trattamento e servizio culturale effettuato nella U.E. da contribuente minimo **committente soggetto privato**

valgono le normative dello Stato ospitante	<b>no</b>	<b>no</b>
permane il dubbio se l'operazione possa essere considerata		
non soggetto art. 1 co.100 legge 244/2007		
<b>committente soggetto IVA</b>		
italiano: non soggetto art. 1 co.100 legge 244/2007	<b>no</b>	<b>no</b>
comunitario: non soggetto art. 1 co.100 legge 244/2007	<b>no</b>	<b>no</b>
extracomunitario: non soggetto art. 1 co.100 legge 244/2007	<b>no</b>	<b>no</b>

#### Trattamento e servizio culturale effettuato nella U.E. da contribuente forfetario **committente soggetto privato**

valgono le normative dello Stato ospitante	<b>no</b>	<b>no</b>
<b>committente soggetto IVA</b>		
italiano: non soggetto art. 1 co.58 legge 190/2014	<b>no</b>	<b>no</b>
comunitario: non soggetto ad IVA art. 7-ter DPR 633/72	<b>SI</b>	<b>no</b>
extracomunitario: non soggetto ad IVA art. 7-ter DPR 633/72	<b>no</b>	<b>no</b>

#### Trattamento e servizio culturale effettuato nella U.E. da contribuente ordinario **committente soggetto privato**

valgono le normative dello Stato ospitante	<b>no</b>	<b>no</b>
<b>committente soggetto IVA</b>		
italiano: soggetto ad IVA 22%	<b>no</b>	<b>20%</b>
comunitario: non soggetto ad IVA art. 7-ter DPR 633/72	<b>SI</b>	<b>no</b>
extracomunitario: non soggetto ad IVA art. 7-ter DPR 633/72	<b>no</b>	<b>no</b>

## Fattura di servizio svolto all'estero a cliente privato

### ***Antonio Rossi***

**10100 TORINO - Via Roma 1**

Codice Fiscale. RSSNTN 63C22 L219X  
Partita IVA : IT0123456 001 8

TIN SE 1234 5678 9012

### **Operatore Shiatsu**

libera professione di cui alla legge 4/2013

#### **FATTURA**

**Numero      Data**  
123      01/10/2013

Herr

**GUNNARSSON LARS**  
Regeringsgatan 12  
111 22 STOCKHOLM  
Pn 850115-1234

<i>n 1 trattamento Shiatsu di riequilibrio energetico non terapeutico (prestazione non sanitaria)</i>	sek 400,00
I.V.A. 25%	100,00
netto a pagare	sek 500,00
	=====

## **PRESTAZIONI SVOLTE IN ITALIA DA OPERATORE NON RESIDENTE**

Fatte salve le convenzioni contro le doppie imposizioni, i redditi di lavoro autonomo, sia professionale, sia occasionale, sono imponibili in Italia se prodotti in Italia.

Pertanto, qualora un soggetto passivo italiano corrisponda un compenso per lavoro autonomo ad un soggetto residente in una Stato con il quale non sussista una convenzione contro le doppie imposizioni, dovrà operare una ritenuta del 30% sul compenso pattuito, a titolo di imposta definitiva, versare la stessa con Mod. F24, codice tributo 1040, rilasciare la certificazione del sostituto d'imposta al percettore e compilare il quadro C del Mod. 770s.

Il lavoratore autonomo non residente, che realizzi in Italia redditi esclusivamente da soggetti passivi residenti, non è tenuto a produrre la dichiarazione dei redditi in Italia (Modello Unico PF), poiché:

- o è non soggetto all'IRPEF in quanto il reddito prodotto è imponibile solo nello stato di residenza, in osservanza della convenzione contro la doppia imposizione,
- o il reddito prodotto è già stato assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

### **Normativa ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto.**

L'art. 1 del D.P.R. 633/72 stabilisce che l'I.V.A. si applica sulle cessioni di beni e di servizi effettuate nel territorio dello Stato (Italia) nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni.

L'art. 7 del D.P.R. 633/72 afferma che per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato (Italia)" si intende un soggetto passivo domiciliato o residente in Italia che non abbia stabilito il domicilio all'estero.

Per *residenza* si intende il luogo in cui una persona fisica ha la propria dimora; per *domicilio* si intende il luogo in cui una persona fisica ha la sede principale della sua attività professionale.

L'art. 7-ter del D.P.R. 633/72 stabilisce che le prestazioni di servizio si considerano effettuate nel territorio dello Stato (in Italia)  
- quando sono rese a "soggetti passivi stabiliti in Italia"

- quando sono rese a committenti non soggetti passivi (=privati) da soggetti passivi stabiliti in Italia.

L'art. 7-quinquies del D.P.R. 633/72 stabilisce che le prestazioni di servizi culturali si considerano effettuate nel territorio dello Stato (in Italia)

- quando sono rese nel territorio dello Stato (in Italia) a committenti non soggetti passivi (= privati) ovunque residenti.

Pertanto, per poter effettuare

- trattamenti a committenti privati stabiliti in Italia,

- o corsi o conferenze a committenti privati sul territorio della Repubblica Italiana  
è necessario che l'operatore straniero sia in possesso di partita IVA italiana.

L'operatore residente in un Paese dell'Unione Europea o in un Paese extracomunitario con il quale sussista un accordo, per adempiere agli obblighi IVA imposti dalla legislazione italiana può richiedere la partita IVA italiana senza essere obbligato alla nomina di un rappresentante fiscale, producendo apposita dichiarazione al Centro Operativo di Pescara, con il Mod. ANR/3, prima dell'effettuazione delle operazioni per le quali necessita la partita IVA italiana, come disposto dall'art. 35-ter del DPR 633/72.

L'ufficio attribuisce al richiedente un numero di partita IVA, nel quale è evidenziata la natura di soggetto non residente identificato in Italia, che deve essere riportato nelle dichiarazioni ed in ogni altro atto ove richiesto.

La partita IVA italiana è indispensabile anche per le prestazioni di carattere artistico, culturale, ecc..., effettuate in Italia a soggetti non passivi (=privati cittadini).

Il possesso di partita IVA implica la redazione della dichiarazione annuale, dalla quale si è esonerati nel caso siano state effettuate nell'anno di imposta esclusivamente operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta.

Ufficio competente a ricevere la dichiarazione IVA è l'ufficio provinciale di Roma.

## **ASSOGGETTAMENTO ALL'IRPEF DELLE PRESTAZIONI DI LAVORO AUTONOMO SVOLTE ALL'ESTERO DA SOGGETTO ITALIANO O SVOLTE IN ITALIA DA SOGGETTO RESIDENTE ALL'ESTERO**

Sono soggette all'IRPEF (Imposta sul Reddito della Persone Fisiche):

- \* le persone fisiche residenti in Italia in possesso di redditi, sia in denaro sia in natura
    - di lavoro autonomo professionale (TUIR art. 53)
    - di lavoro autonomo occasionale (TUIR art. 67)
- ovunque prodotti;
- \* le persone fisiche non residenti in Italia per i redditi
    - di lavoro autonomo, professionale od occasionale prodotti in Italia (TUIR art. 1, 2 e 6)

Sui compensi corrisposti da soggetti italiani passivi ai fini IVA a lavoratori autonomi, deve essere operata una ritenuta

- del 20%, a titolo di acconto, se il percepiente è residente in Italia,
- del 30%, a titolo di imposta, se il percepiente è non residente.

(DPR 600/73 art. 25).

Il soggetto, denominato “sostituto d’imposta” che corrisponde il compenso deve provvedere a rilasciare al percepiente apposita certificazione attestante l’avvenuta ritenuta ed a presentare la dichiarazione annuale Mod. 770s.

Sono esclusi dall'IRPEF i redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta (TUIR art. 3, comma 3).

## **CONVENZIONI PER EVITARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUL REDDITO**

L'Italia ha stipulato con i Paesi dell'Unione Europea:

Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Lettonia, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Repubblica Slovacca, Romania, Slovenia, Spagna, Svezia, Ungheria;

con i seguenti Stati Europei non aderenti alla U.E.:

Albania, Armenia, Azerbaijan, Bielorussia, Bosnia Erzegovina, Croazia, Federazione Russa, Islanda, Kazakhistan, Kirghizistan, Lituania, Macedonia, Moldova, Montenegro, Norvegia, San Marino, Svizzera, Turchia, Turkmenistan, Ucraina, ex Unione Sovietica,

e con altri 48 Stati extra europei (situazione aggiornata al luglio 2013),

convenzioni per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali.

La maggior parte delle convenzioni riportano:

*Articolo 14 - Professioni indipendenti*

1. I redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale residente non disponga abitualmente, nell'altro Stato contraente, di una base fissa per l'esercizio delle sue attività. Se egli dispone di tale base, i redditi sono imponibili nell'altro Stato ma unicamente nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa.

2. L'espressione «libera professione» comprende in particolare le attività indipendenti di carattere scientifico, letterario, artistico, educativo o pedagogico, nonché le attività indipendenti dei medici, avvocati, ingegneri, architetti, dentisti e contabili.

*Invitiamo il lettore interessato ad una convenzione specifica a consultare il sito internet [www.finanze.it](http://www.finanze.it) / Fiscalità comunitaria ed internazionale / convenzioni ed accordi / le convenzioni contro la doppia imposizione.*

*Qualora la convenzione non corrispondesse quanto sotto espresso non trova applicazione.*

Pertanto un operatore shiatsu italiano che effettua una prestazione in uno stato estero convenzionato, e non dispone in detto Stato di una base fissa abituale per l'esercizio della propria attività, è assoggettato unicamente all'IRPEF in Italia e nessuna imposta sul reddito è dovuta alla Stato ospitante.

Un operatore shiatsu residente in uno Stato estero convenzionato, e non dispone in Italia di una base fissa abituale, che effettua in Italia una prestazione è assoggettato all'imposta sul reddito nello Stato di residenza e non è soggetto all'IRPEF.

## **LEGGE 14 GENNAIO 2013, n. 4** **Disposizioni in materia di professioni non organizzate**

### **Art. 1.**

#### **(Oggetto e definizioni)**

1. La presente legge, in attuazione dell'articolo 117, terzo comma, della Costituzione e nel rispetto dei principi dell'Unione europea in materia di concorrenza e di libertà di circolazione, disciplina le professioni non organizzate in ordini o collegi.
2. Ai fini della presente legge, per «professione non organizzata in ordini o collegi», di seguito denominata «professione», si intende l'attività economica, anche organizzata, volta alla prestazione di servizi o di opere a favore di terzi, esercitata abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale, o comunque con il concorso di questo, con esclusione delle attività riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi ai sensi dell'articolo 2229 del codice civile, delle professioni sanitarie e delle attività e dei mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinati da specifiche normative.
3. Chiunque svolga una delle professioni di cui al comma 2 contraddistingue la propria attività, in ogni documento e rapporto scritto con il cliente, con l'espresso riferimento, quanto alla disciplina applicabile, agli estremi della presente legge. L'inadempimento rientra tra le pratiche commerciali scorrette tra professionisti e consumatori, di cui al titolo III della parte II del codice del consumo, i cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, ed è sanzionato ai sensi del medesimo codice.
4. L'esercizio della professione è libero e fondato sull'autonomia, sulle competenze e sull'indipendenza di giudizio intellettuale e tecnica, nel rispetto dei principi di buona fede, dell'affidamento del pubblico e della clientela, della correttezza, dell'ampliamento e della specializzazione dell'offerta dei servizi, della responsabilità del professionista.
5. La professione è esercitata in forma individuale, in forma associata, societaria, cooperativa o nella forma del lavoro dipendente.

### **Art. 2.**

#### **(Associazioni professionali)**

1. Coloro che esercitano la professione di cui all'articolo 1, comma 2, possono costituire associazioni a carattere professionale di natura privatistica, fondate su base volontaria, senza alcun vincolo di rappresentanza esclusiva, con il fine di valorizzare le competenze degli associati e garantire il rispetto delle regole deontologiche, agevolando la scelta e la tutela degli utenti nel rispetto delle regole sulla concorrenza.
2. Gli statuti e le clausole associative delle associazioni professionali garantiscono la trasparenza delle attività e degli assetti associativi, la dialettica democratica tra gli associati, l'osservanza dei principi deontologici, nonché una struttura organizzativa e tecnico-scientifica adeguata all'effettivo raggiungimento delle finalità dell'associazione.
3. Le associazioni professionali promuovono, anche attraverso specifiche iniziative, la formazione permanente dei propri iscritti, adottano un codice di condotta ai sensi dell'articolo 27-bis codice del consumo, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, vigilano sulla condotta professionale degli associati e stabiliscono le sanzioni disciplinari da irrogare agli associati per le violazioni del medesimo codice.

4. Le associazioni promuovono forme di garanzia a tutela dell'utente, tra cui l'attivazione di uno sportello di riferimento per il cittadino consumatore, presso il quale i committenti delle prestazioni professionali possano rivolgersi in caso di contenzioso con i singoli professionisti, ai sensi dell'articolo 27-*te r* del codice del consumo, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, nonché ottenere informazioni relative all'attività professionale in generale e agli *standard* qualitativi da esse richiesti agli iscritti.

5. Alle associazioni sono vietati l'adozione e l'uso di denominazioni professionali relative a professioni organizzate in ordini o collegi.

6. Ai professionisti di cui all'articolo 1, comma 2, anche se iscritti alle associazioni di cui al presente articolo, non è consentito l'esercizio delle attività professionali riservate dalla legge a specifiche categorie di soggetti, salvo il caso in cui dimostrino il possesso dei requisiti previsti dalla legge e l'iscrizione al relativo albo professionale.

7. L'elenco delle associazioni professionali di cui al presente articolo e delle forme aggregative di cui all'articolo 3 che dichiarano, con assunzione di responsabilità dei rispettivi rappresentanti legali, di essere in possesso dei requisiti ivi previsti e di rispettare, per quanto applicabili, le prescrizioni di

cui agli articoli 5, 6 e 7 è pubblicato dal Ministero dello sviluppo economico nel proprio sito *internet*, unitamente agli elementi concernenti le notizie comunicate al medesimo Ministero ai sensi dell'articolo 4, comma 1, della presente legge.

#### **Art. 3.**

##### **(Forme aggregative delle associazioni)**

1. Le associazioni professionali di cui all'articolo 2, mantenendo la propria autonomia, possono riunirsi in forme aggregative da esse costituite come associazioni di natura privatistica.

2. Le forme aggregative rappresentano le associazioni aderenti e agiscono in piena indipendenza e imparzialità.

3. Le forme aggregative hanno funzioni di promozione e qualificazione delle attività professionali che rappresentano, nonché di divulgazione delle informazioni e delle conoscenze ad esse connesse e di rappresentanza delle istanze comuni nelle sedi politiche e istituzionali. Su mandato delle singole associazioni, esse possono controllare l'operato delle medesime associazioni, ai fini della verifica del rispetto e della congruità degli *standard* professionali e qualitativi dell'esercizio dell'attività e dei codici di condotta definiti dalle stesse associazioni.

#### **Art. 4.**

##### **(Pubblicità delle associazioni professionali)**

1. Le associazioni professionali di cui all'articolo 2 e le forme aggregative delle associazioni di cui all'articolo 3 pubblicano nel proprio sito *web* gli elementi informativi che presentano utilità per il consumatore, secondo criteri di trasparenza, correttezza, veridicità. Nei casi in cui autorizzano i propri associati ad utilizzare il riferimento all'iscrizione all'associazione quale marchio o attestato di qualità e di qualificazione professionale dei propri servizi, anche ai sensi degli articoli 7 e 8 della presente legge, osservano anche le prescrizioni di cui all'articolo 81 del decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59.

2. Il rappresentante legale dell'associazione professionale o della forma aggregativa garantisce la correttezza delle informazioni fornite nel sito *web*.

3. Le singole associazioni professionali possono promuovere la costituzione di comitati di indirizzo e sorveglianza sui criteri di valutazione e rilascio dei sistemi di qualificazione e competenza professionali. Ai suddetti comitati partecipano, previo accordo tra le parti, le associazioni dei lavoratori, degli imprenditori e dei consumatori maggiormente rappresentative sul piano nazionale. Tutti gli oneri per la costituzione e il funzionamento dei comitati sono posti a carico delle associazioni rappresentate nei comitati stessi.

#### **Art. 5.**

##### **(Contenuti degli elementi informativi)**

1. Le associazioni professionali assicurano, per le finalità e con le modalità di cui all'articolo 4, comma 1, la piena conoscibilità dei seguenti elementi:

*a*) atto costitutivo e statuto;

*b*) precisa identificazione delle attività professionali cui l'associazione si riferisce;

*c*) composizione degli organismi deliberativi e titolari delle cariche sociali;

*d*) struttura organizzativa dell'associazione;

*e*) requisiti per la partecipazione all'associazione, con particolare riferimento ai titoli di studio relativi alle attività professionali oggetto dell'associazione, all'obbligo degli appartenenti di procedere all'aggiornamento professionale costante e alla predisposizione di strumenti idonei ad accertare l'effettivo assolvimento di tale obbligo e all'indicazione della quota da versare per il conseguimento degli scopi statutari;

*f*) assenza di scopo di lucro.

2. Nei casi di cui all'articolo 4, comma 1, secondo periodo, l'obbligo di garantire la conoscibilità è esteso ai seguenti elementi:

- a) il codice di condotta con la previsione di sanzioni graduate in relazione alle violazioni poste in essere e l'organo preposto all'adozione dei provvedimenti disciplinari dotato della necessaria autonomia;
- b) l'elenco degli iscritti, aggiornato annualmente;
- c) le sedi dell'associazione sul territorio nazionale, in almeno tre regioni;
- d) la presenza di una struttura tecnico-scientifica dedicata alla formazione permanente degli associati, in forma diretta o indiretta;
- e) l'eventuale possesso di un sistema certificato di qualità dell'associazione conforme alla norma UNI EN ISO 9001 per il settore di competenza;
- f) le garanzie attivate a tutela degli utenti, tra cui la presenza, i recapiti e le modalità di accesso allo sportello di cui all'articolo 2, comma 4.

## **Art. 6.**

### **(Autoregolamentazione volontaria)**

- 1. La presente legge promuove l'autoregolamentazione volontaria e la qualificazione dell'attività dei soggetti che esercitano le professioni di cui all'articolo 1, anche indipendentemente dall'adesione degli stessi ad una delle associazioni di cui all'articolo 2.
- 2. La qualificazione della prestazione professionale si basa sulla conformità della medesima a norme tecniche UNI ISO, UNI EN ISO, UNI EN e UNI, di seguito denominate «normativa tecnica UNI», di cui alla direttiva 98/34/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 22 giugno 1998, e sulla base delle linee guida CEN 14 del 2010.
- 3. I requisiti, le competenze, le modalità di esercizio dell'attività e le modalità di comunicazione verso l'utente individuate dalla normativa tecnica UNI costituiscono principi e criteri generali che disciplinano l'esercizio autoregolamentato della singola attività professionale e ne assicurano la qualificazione.
- 4. Il Ministero dello sviluppo economico promuove l'informazione nei confronti dei professionisti e degli utenti riguardo all'avvenuta adozione, da parte dei competenti organismi, di una norma tecnica UNI relativa alle attività professionali di cui all'articolo 1.

## **Art. 7.**

### **(Sistema di attestazione)**

- 1. Al fine di tutelare i consumatori e di garantire la trasparenza del mercato dei servizi professionali, le associazioni professionali possono rilasciare ai propri iscritti, previe le necessarie verifiche, sotto la responsabilità del proprio rappresentante legale, un'attestazione relativa:
  - a) alla regolare iscrizione del professionista all'associazione;
  - b) ai requisiti necessari alla partecipazione all'associazione stessa;
  - c) agli *standard* qualitativi e di qualificazione professionale che gli iscritti sono tenuti a rispettare nell'esercizio dell'attività professionale ai fini del mantenimento dell'iscrizione all'associazione;
  - d) alle garanzie fornite dall'associazione all'utente, tra cui l'attivazione dello sportello di cui all'articolo 2, comma 4;
  - e) all'eventuale possesso della polizza assicurativa per la responsabilità professionale stipulata dal professionista;
  - f) all'eventuale possesso da parte del professionista iscritto di una certificazione, rilasciata da un organismo accreditato, relativa alla conformità alla norma tecnica UNI.
- 2. Le attestazioni di cui al comma 1 non rappresentano requisito necessario per l'esercizio dell'attività professionale.

## **Art. 8.**

### **(Validità dell'attestazione)**

- 1. L'attestazione di cui all'articolo 7, comma 1, ha validità pari al periodo per il quale il professionista risulta iscritto all'associazione professionale che la rilascia ed è rinnovata ad ogni rinnovo dell'iscrizione stessa per un corrispondente periodo. La scadenza dell'attestazione è specificata nell'attestazione stessa.
- 2. Il professionista iscritto all'associazione professionale e che ne utilizza l'attestazione ha l'obbligo di informare l'utenza del proprio numero di iscrizione all'associazione.

## **Art. 9.**

### **(Certificazione di conformità a norme tecniche UNI)**

- 1. Le associazioni professionali di cui all'articolo 2 e le forme aggregative di cui all'articolo 3 collaborano all'elaborazione della normativa tecnica UNI relativa alle singole attività professionali, attraverso la partecipazione ai lavori degli specifici organi tecnici o inviando all'ente di normazione i propri contributi nella fase dell'inchiesta pubblica, al fine di garantire la massima consensualità, democraticità e trasparenza. Le medesime associazioni possono promuovere la costituzione di organismi di certificazione della

conformità per i settori di competenza, nel rispetto dei requisiti di indipendenza, imparzialità e professionalità previsti per tali organismi dalla normativa vigente e garantiti dall'accreditamento di cui al comma 2.

2. Gli organismi di certificazione accreditati dall'organismo unico nazionale di accreditamento ai sensi del regolamento (CE) n. 765/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 luglio 2008, possono rilasciare, su richiesta del singolo professionista anche non iscritto ad alcuna associazione, il certificato di conformità alla norma tecnica UNI definita per la singola professione.

## **Art. 10.**

### **(Vigilanza e sanzioni)**

1. Il Ministero dello sviluppo economico svolge compiti di vigilanza sulla corretta attuazione delle disposizioni della presente legge.

2. La pubblicazione di informazioni non veritieri nel sito *web* dell'associazione o il rilascio dell'attestazione di cui all'articolo 7, comma 1, contenente informazioni non veritieri, sono sanzionabili ai sensi dell'articolo 27 del codice del consumo, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, e successive modificazioni.

## **Art. 11.**

### **(Clausola di neutralità finanziaria)**

1. Dall'attuazione degli articoli 2, comma 7, 6, comma 4, e 10 non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato. Il Ministero dello sviluppo economico provvede agli adempimenti ivi previsti con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente

## **ELENCO DELLE ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI PUBBLICATO DAL MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO**

Alle ore 8 del 15 novembre 2014 risultano elencate, ai sensi dell'art. 2 comma 7 della legge 4/2013, sul sito internet del Ministero dello Sviluppo economico, le seguenti associazioni operanti nel settore delle D.B.N.:

### **Asso Counseling**

**FISieo** – Federazione Italiana Shiatsu Insegnanti e Operatori

**F.I.T.T.M.** – Federazione Italiana Traditional Thai Massage

**U.N.C.** – Unione Nazionale Chinesiologi (discipline motorie)

Per l'aggiornamento consultare il sito [www.sviluppoeconomico.gov.it](http://www.sviluppoeconomico.gov.it)

Sezione “per l’impresa”,

a metà della pagina : “in primo piano – elenco completo”,

far scorrere con la freccia a destra : “professioni non organizzate”.

