



Il lavoro autonomo nella pubblica amministrazione

di Enzo Cuzzola

Novembre 2015

Sommario

La definizione di lavoro autonomo	3
Le professioni intellettuali nel lavoro autonomo	4
Incarichi esterni di collaborazione autonoma: prestazioni d’opera ovvero appalti	5
Il regime fiscale e previdenziale del lavoro autonomo	8
Principali adempimenti del committente	9
Il lavoro autonomo abituale e professionale nel sistema fiscale e previdenziale	9
La determinazione del reddito	10
Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo	11
I compensi percepiti dai Revisori dei conti	12
Fatturazione dei professionisti	13
Professionisti senza split payment	16
Rimborso spese ai professionisti	17
Rimborso delle trasferte	18
Rimborso di diritti anticipati	18
I rimborsi ai possessori di partita Iva	18
Spese sostenute in proprio inerenti la produzione del reddito	18
Trattamento fiscale	18
Trattamento previdenziale:	18
Spese anticipate “in nome e per conto” regolarmente documentate	19
Le trasferte rimborsate al lavoratore autonomo sempre con ritenuta	19
La certificazione dei compensi di lavoro autonomo	20
Il lavoro autonomo occasionale	21
Redditi di lavoro occasionale: redditi diversi	22
Ritenuta	22
Trattamento previdenziale	23
Compensi per diritto d’autore	24
Collaborazioni coordinate e continuative	24
Trattamento fiscale	25
Le collaborazioni affidate a lavoratori autonomi vanno fatturate	27
Collaborazioni rese da soggetti non lavoratori autonomi	27
Trattamento previdenziale	28
La disciplina Iva dei rimborsi spese ai co.co.co.	29

Il lavoro autonomo nella pubblica amministrazione

di Enzo Cuzzola

La pubblica amministrazione è stata, negli ultimi anni, protagonista di un processo di **assimilazione all'impresa privata**, pur nel riconoscimento della sostanziale differenza delle finalità perseguite, dal punto di vista delle logiche organizzative.

Il **mutamento della visione organizzativa dell'amministrazione** ha comportato, da un lato, la contrattualizzazione del rapporto di lavoro dei propri dipendenti e dall'altro, l'attribuzione alla dirigenza di un ruolo diverso, con la conseguente assunzione dei poteri del privato datore di lavoro nella gestione delle risorse umane per giungere anche, all'esercizio di tali poteri nell'ambito organizzativo vero e proprio.

In questo contesto, si è sviluppato il ricorso alle tipologie lavorative c.d. flessibili e alle collaborazioni esterne ex art. 2222 del codice civile, come previste dall'art. 7, comma 6, del **Dlgs n. 165/2001**, "Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche", e, per le amministrazioni locali, dall'art. 110, comma 6, del **Dlgs n. 267/2000**, "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali", anche al fine di rispondere agilmente a bisogni qualificati e temporanei senza per questo dover aumentare il numero del personale stabilmente in servizio.

Da ultimo si rammentino gli interventi legislativi di ulteriore disciplina del lavoro autonomo negli enti ad opera della Finanziaria per il 2008 (**legge n. 244/2007**) e del **DL n. 112/2008**.

La definizione di lavoro autonomo

Il lavoro autonomo è definito dall'**art. 2222 del codice civile**, che indica quale lavoratore autonomo colui che 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. L'inquadramento civilistico del lavoro autonomo lo conduce nella categoria dei contratti d'opera, la *locatio operis* dei romani, che è ben diverso dal contratto di lavoro subordinato (*locatio operarum*), mediante il quale ci si obbliga a spendere le proprie energie lavorative alle dipendenze e sotto le direttive di un altro soggetto, il datore di lavoro. Infatti, con la *locatio operis* una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, svolgendo **prevalentemente lavoro proprio, senza vincolo di subordinazione** nei confronti del committente, il quale non ha i poteri direttivi, di controllo e disciplinare tipici del datore di lavoro subordinato. In ogni caso il prestatore di lavoro autonomo può essere obbligato al rispetto dei limiti e delle condizioni contenute nel contratto.

I **redditi** di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni sono i proventi che scaturiscono dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività artistiche, intellettuali e di servizi diverse dalle attività d'impresa elencate dall'art. 2195 c.c.

Caratteri connaturati con il lavoro autonomo sono, dunque:

- l'autonomia;
- la professionalità;
- l'abitualità;
- la natura non imprenditoriale dell'attività svolta.

L'**autonomia**, che lo differenzia dal lavoro dipendente, comporta che il soggetto svolga la propria attività senza alcun vincolo di subordinazione nei confronti del committente, avvalendosi di una propria organizzazione di lavoro, decidendo i tempi, le modalità e gli strumenti necessari per il compimento dell'opera.

La **professionalità**, che lo differenzia invece dal lavoro occasionale, si concretizza nel porre in essere atti e comportamenti coordinati fra loro, finalizzati a un obiettivo prestabilito, con carattere di continuità e con la conoscenza di tecniche di lavoro, eventualmente attestate dal possesso di un titolo di studio o dall'iscrizione a un albo.

L'**abitualità** consiste nel fatto che tali atti siano posti in essere con regolarità, stabilità e sistematicità.

La **natura non imprenditoriale**, che lo distingue dall'attività d'impresa, implica innanzitutto l'assenza del rischio d'impresa, poi un minore investimento di capitali, e la prevalenza del lavoro rispetto al capitale.

In alcuni casi, la **distinzione tra lavoro autonomo e attività d'impresa non è semplice**, per cui spesso si sono succedute sentenze e risoluzioni che hanno chiarito gli aspetti controversi di talune professioni che si riflettevano sull'inquadramento nella categoria di reddito da tassare, basandosi proprio sui citati caratteri essenziali.

Nel lavoro autonomo si distinguono le ampie categorie delle

Prestazioni d'opera manuale**Prestazioni d'opera intellettuale**

Le libere professioni intellettuali protette da iscrizione in un albo professionale.

Invece, in virtù del contratto d'opera intellettuale sottostante al rapporto professionale, in base all'**art. 2231 c.c.**, se l'esercizio di un'attività professionale è subordinato all'iscrizione in un albo, la prestazione eseguita da un soggetto non iscritto non dà luogo ad azione giudiziaria per il pagamento della retribuzione. Il comma 2 del citato art. 2231 stabilisce anche che la cancellazione dall'albo o elenco risolve il contratto in corso e fa salvo il diritto del prestatore al rimborso delle spese incontrate e al compenso commisurato all'utilità del lavoro compiuto.

In base alla natura non imprenditoriale dell'attività, la giurisprudenza ha individuato alcune **forme di lavoro autonomo** che sembravano **al limite con l'attività d'impresa**, ad esempio l'agente mandatario della Siae (Commissione tributaria I di Casale Monferrato, 25 ottobre 1983, n. 21), l'artigiano muratore (Ctc, 14 luglio 1988, n. 5633), il commerciante ambulante (Ctc 4 dicembre 1980, n. 12910), i consulenti di infortunistica stradale (risoluzione ministeriale 28 dicembre 1978, n. 8/1249), l'esercente dei servizi di pulizia o di vigilanza (Ctc 21 maggio 1982, n. 4456), le guide turistiche (risoluzione ministeriale n. 10/148 del 27 marzo 1974), i laboratori di analisi mediche nelle quali la figura del medico prevale sull'attrezzatura e sull'organizzazione (circolare ministeriale n. 12 del 12 aprile 1983); il medico analista che gestisce un laboratorio di analisi chimiche (Ctc 27 giugno 1986, n. 6847), i fotografi se la prestazione assume le caratteristiche di un'opera intellettuale basata su un rapporto fiduciario tra le parti (risoluzione ministeriale 17 luglio 1996, n. 129/E). Inoltre nel lavoro autonomo rientrano alcune forme di collaborazione parasubordinata, che si distinguono per la prestazione dell'attività lavorativa in forma non subordinata ma neanche totalmente autonoma: bensì in forma coordinata e, spesso, compenetrata nell'organizzazione di mezzi dell'imprenditore committente. Rientrano in queste forme di collaborazione autonoma le c.d. co.co.co. ormai sostituite dal lavoro a progetto, anche detto co.co.pro, e altre forme di lavoro subordinato.

Confronto tra lavoro autonomo e lavoro subordinato

	Lavoro subordinato	Lavoro autonomo
Elementi essenziali	• Vincolo di subordinazione verso datore di lavoro	• Non esiste vincolo di subordinazione verso committente
	• Assoggettamento gerarchico	• Opera in modo indipendente, salvo indicazione del committente
	• Oggetto del contratto è prestazione lavorativa non risultato	• Oggetto della prestazione è il risultato
Elementi sussidiari	• Nessuna proprietà di mezzi/attrezzature	• Non inserimento nell'organico/commistione con personale dipendente
	• Inserimento nell'organico aziendale	• Pluricomittenza
	• Rispetto di tempi prefissati di lavoro	• Autonomia tecnica
		• Compenso per opera resa

Le professioni intellettuali nel lavoro autonomo

Scarsamente agevole appare, invece, l'**inquadramento** della "professione intellettuale" nell'ambito del lavoro autonomo, atteso che le prestazioni di contenuto intellettuale per loro stessa natura non richiedono alcuna organizzazione imprenditoriale, né postulano un'assunzione di rischio a carico del lavoratore.

L'accertamento della **natura** autonoma o subordinata è desumibile unicamente dalla posizione tecnico-gerarchica in cui si trovi o meno il lavoratore medesimo, in correlazione ad un potere direttivo del datore di lavoro, strettamente connesso all'intrinseco svolgimento di quelle prestazioni.

In difetto di tale ultimo requisito, ai fini della suddetta distinzione, nessuna rilevanza può essere attribuita all'eventuale sussistenza di connotati normalmente propri del lavoro subordinato, quali la collaborazione, l'osservanza di un determinato orario, la continuità dell'attività lavorativa e la forma della retribuzione (vedi Cass., n. 12357/1998).

La professione intellettuale consiste in quelle attività, di particolare pregio per il loro carattere intellettuale, che trovano il loro **elemento qualificante** proprio nella **prestazione dell'opera puramente creativa**, a significare la peculiarità che si ravvisa nell'apporto offerto dall'intelligenza e dalla cultura del professionista medesimo.

L'**ulteriore elemento caratterizzante**, rappresentato dall'**autonomia di azione** nella prestazione dell'opera professionale, va inteso non in senso assoluto, al punto da renderlo equivalente al concetto di libera professione, poiché se è vero che il libero professionista è sempre anche professionista intellettuale, non è vero il contrario, ben potendo quest'ultimo, come nella pratica spesso accade, prestare la propria opera inquadrato in un rapporto di lavoro subordinato; su tutti l'esempio del medico dipendente dell'ente ospedaliero.

Il trattamento che il codice civile riserva ai professionisti intellettuali, in considerazione della peculiarità della loro prestazione, prevede tanto aspetti "favorevoli", rappresentati ad esempio dalla disciplina contenuta negli **artt. 2233^[1] e 2234^[2] c.c.** relativamente al compenso nonché alle spese ed agli acconti, ovvero nel disciplinare la responsabilità dello stesso **art. 2236^[3] c.c.**

Nella maggior parte dei casi quindi, il professionista esercita la propria attività in esecuzione di un contratto d'opera intellettuale disciplinato dagli artt. 2229^[4] e seguenti del codice civile, concluso con il cliente al momento in cui quest'ultimo gli conferisce l'incarico.

Oltre agli **obblighi stabiliti dagli artt. 2224 e 2232 c.c.**, il professionista ha degli ulteriori obblighi che gli derivano dalle regole di correttezza, nonché dall'interpretazione del contratto secondo buona fede, infine dalla sua integrazione secondo gli usi e l'equità.

Incarichi esterni di collaborazione autonoma: prestazioni d'opera ovvero appalti

Gli enti quando affidano attività a soggetti lavoratori autonomi, devono porre particolare attenzione nell'operare la distinzione tra contratto di lavoro autonomo - la cui disciplina si rinviene nel Dlgs n. 165/2001 - e contratto di appalto di servizi, disciplinato dal Codice dei contratti.

La quarta sezione del **Consiglio di Stato**, con **sentenza n. 2730 dell'8 maggio 2012**, ha statuito (rovesciando la decisione del Tar Lazio n. 604/2011) che il conferimento ad un avvocato d'un singolo incarico episodico di patrocinio, legato a necessità contingente, non costituisce appalto di servizi legali ma contratto d'opera intellettuale e perciò può essere oggetto di incarico diretto (senza necessità che la scelta dell'avvocato difensore dell'ente pubblico in una singola causa sia effettuata attraverso un'apposita gara d'appalto).

Un ulteriore, recente, parere in merito, che si innesta in questo filone interpretativo, è quello contenuto nella **deliberazione n. 63/PAR della Corte dei conti**, sezione regionale di controllo per la Puglia, depositato in data 20 marzo 2014.

La Corte dei conti Puglia con la deliberazione in oggetto affronta il tema della **differenza tra incarico esterno di collaborazione autonoma ed appalto di servizio** e, dopo aver effettuata una pregevole analisi normativa e interpretativa, giunge all'individuazione degli elementi essenziali che differenziano l'appalto di servizi dal contratto di collaborazione autonoma: nel primo, infatti, la connotazione spiccatamente personale della prestazione dovuta viene sostituita dalla stabile organizzazione imprenditoriale e dall'assunzione del rischio del debitore.

[1] Art. 2233 c.c. - *Compenso* - Il compenso, se non è convenuto dalle parti e non può essere determinato secondo le tariffe o gli usi, è determinato dal giudice, sentito il parere dell'associazione professionale a cui il professionista appartiene.

In ogni caso la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione.

Gli avvocati, i procuratori e i patrocinatori non possono, neppure per interposta persona, stipulare con i loro clienti alcun patto relativo ai beni che formano oggetto delle controversie affidate al loro patrocinio, sotto pena di nullità e dei danni.

[2] Art. 2234 c.c. - *Spese e acconti* - Il cliente, salvo diversa pattuizione, deve anticipare al prestatore d'opera le spese occorrenti al compimento dell'opera e corrispondere, secondo gli usi, gli acconti sul compenso.

[3] Art. 2236 c.c. - *Responsabilità del prestatore d'opera* - Se la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, il prestatore d'opera non risponde dei danni, se non in caso di dolo o di colpa grave.

[4] Art. 2229 c.c. - *Esercizio delle professioni intellettuali* - La legge determina le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria la iscrizione in appositi albi o elenchi.

L'accertamento dei requisiti per l'iscrizione negli albi o negli elenchi, la tenuta dei medesimi e il potere disciplinare sugli iscritti sono demandati alle associazioni professionali, sotto la vigilanza dello Stato, salvo che la legge disponga diversamente.

Contro il rifiuto dell'iscrizione o la cancellazione dagli albi o elenchi, e contro i provvedimenti disciplinari che importano la perdita o la sospensione del diritto all'esercizio della professione è ammesso ricorso in via giurisdizionale nei modi e nei termini stabiliti dalle leggi speciali. Art. 54 Tuir - Determinazione del reddito di lavoro autonomo.

L'elemento discreitivo tra appalto di servizi e contratto di collaborazione non è - contrariamente a quanto ritenuto dal Comune richiedente - né il conseguimento per l'amministrazione di un risultato finale mediante il conferimento dell'incarico, né la circostanza che l'attività non importa obblighi di presenza fissa in ufficio, bensì la **presenza o meno**, in capo all'affidatario, **di un'organizzazione imprenditoriale con assunzione del rischio** della prestazione oggetto del contratto.

In assenza di siffatti elementi, con conseguente rilevanza dell'elemento personalistico della prestazione intellettuale, l'incarico da affidare rientra necessariamente nella categoria degli studi, consulenze e delle collaborazioni autonome soggette alla disciplina di cui agli artt. 3, commi 55 e 56, della legge n. 244/2007 e 6, comma 7, del Dl n. 78/2010, convertito dalla legge n. 122/2010, fermo restando quanto detto in via preliminare in merito agli artt. 7, comma 6, e seguenti del Dlgs n. 165/2001, ai presupposti di oggettiva impossibilità ed eccezionalità per legittimare l'affidamento all'esterno (che dovrà essere adeguatamente motivato sotto tale profilo) ed in merito alla non esternabilità delle attività rientranti tra le funzioni essenziali dell'ente.

Ma ripercorriamo la storia recente che ha portato alla ribalta la questione, in occasione delle determinazioni della Avcp sulle regole di tracciabilità che, con riferimento al patrocinio legale, ha dato spazio alle due interpretazioni, lasciando la scelta alle valutazioni dei singoli enti.

Nella determinazione n. 10 del 22 dicembre 2010, la Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture, al punto 2.7, affronta la problematica relativa all'**obbligo, o meno, di tracciabilità per gli incarichi di collaborazione**, affermando che *"Non si ritengono soggetti agli obblighi di tracciabilità gli incarichi di collaborazione ex articolo 7, comma 6, del decreto legislativo 30 marzo 2001 n. 165 (...); ma subito dopo, citando il parere 14 gennaio 2009, n. 7, della Corte dei conti, sezione regionale di controllo per il Veneto, "al fine di evitare elusioni della normativa, raccomanda alle stazioni appaltanti di porre particolare attenzione nell'operare la distinzione tra contratto di lavoro autonomo - la cui disciplina si rinviene nel citato decreto n. 165/2001 - e il contratto di appalto di servizi - disciplinato dal Codice dei contratti e soggetto alle regole di tracciabilità"*.

La deliberazione n. 007/2009/PAR della Corte dei conti del Veneto costringe gli enti a porre particolare attenzione nell'operare la distinzione tra contratto di lavoro autonomo - la cui disciplina si rinviene nel decreto n. 165/2001 - e contratto di appalto di servizi - disciplinato dal Codice dei contratti. La deliberazione citata, con riferimento agli **incarichi esterni**, precisa l'ambito di applicazione dell'art. 7, comma 6, del Dlgs n. 165/2001, escludendolo nell'ipotesi dell'incarico di patrocinio al legale (che pertanto è da considerare appalto di servizi). Da non dimenticare inoltre che anche l'**incarico di progettazione, direzione lavori e collaudo**, conferito al professionista, pur rimanendo nella nostra legislazione definito quale contratto di prestazione d'opera ex art. 2230 c.c., è da considerare, ex art. 90 del codice contratti, a tutti gli effetti appalto di servizi.

Ma sempre sull'argomento l'Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture, ritorna, al punto 3.12 della determinazione n. 4 del 7 luglio 2011, affermando che *"Non sono soggetti agli obblighi di tracciabilità gli incarichi di collaborazione ex art. 7, comma 6, del Dlgs 165/2001 (...) lasciando ferma la questione della distinzione tra prestazione d'opera ed appalto di servizi"*.

Ed inoltre al punto 4.3 dedicato espressamente ai **servizi legali** afferma: *"Devono ritenersi sottoposti alla disciplina sulla tracciabilità gli appalti di servizi non prioritari compresi nell'allegato II B; tra i servizi indicati nel citato allegato figurano quelli legali che, quindi, rientrano nel perimetro delle disposizioni in esame"*.

Si evidenzia la stretta contiguità tra le figure dell'appalto di servizi e del contratto di prestazione d'opera intellettuale di cui agli artt- 2230 c.c. e seguenti: pertanto la stazione appaltante assume l'onere della corretta qualificazione giuridica della fattispecie.

A riguardo, si ritiene che il **patrocinio legale**, cioè il contratto volto a soddisfare il solo e circoscritto bisogno di difesa giudiziale del cliente, sia inquadrabile nell'ambito della prestazione d'opera intellettuale, in base alla considerazione per cui il servizio legale, per essere oggetto di appalto, richieda qualcosa in più, *"un quid pluris per prestazione o modalità organizzativa"* (cfr. Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Basilicata, deliberazione n. 19/2009/PAR)."

Rispetto alle questioni di attualità sopra citate, la quarta sezione del **Consiglio di Stato**, con la **sentenza n. 2730/2012**, segna un ulteriore punto fermo.

Con la sentenza appellata il Tribunale amministrativo ha posto a fondamento della decisione di accoglimento l'assunto della riconduzione dell'atto di conferimento del singolo incarico legale nella **categoria dei "servizi legali"** di cui all'allegato II B, n. 21, al Codice dei contratti pubblici, traendo da tale premessa la conclusione dell'applicazione a tale fattispecie, ai sensi dell'art. 20, delle norme di cui agli artt. 65, 68 e 225 del medesimo codice e dei principi valevoli per i contratti esclusi ai sensi dell'art. 27.

Il Tribunale ha mostrato, in tal guisa, di aderire all'orientamento secondo cui tanto l'attività di assistenza e consulenza giuridica di carattere continuativo quanto il conferimento del singolo incarico di patrocinio legale sarebbero

annoverabili nell'unica e onnicomprensiva nozione di "servizi legali" di cui al **punto 21 dell'allegato II B del Codice degli appalti**.

A sostegno della tesi il Tribunale ha valorizzato l'ampiezza della nozione di appalto di servizi abbracciata dal codice, comprensiva anche di affidamenti a beneficio di liberi professionisti oltre che di imprenditori, in una con la considerazione che il riferimento letterale ai "servizi", sarebbe sintomatico, con l'uso del plurale, della volontà di comprendere sia il caso del conferimento del singolo incarico che l'ipotesi dell'attribuzione, in termini generali, di un incarico di consulenza-difesa dell'ente per un determinato periodo di tempo. Il Tribunale ha soggiunto che alla differenziazione delle due fattispecie non è dato pervenire per il tramite della valorizzazione del carattere fiduciario del singolo incarico, posto che l'*intuitus personae* è tratto che permea in modo identico e indefettibile qualsiasi incarico professionale, ivi compreso quello che si sostanzia nell'affidamento del complesso delle attività di consulenza e di patrocinio per un certo periodo di tempo.

Il Consiglio di Stato, in adesione ai rilievi svolti dall'appellante, reputa che l'assimilazione sostenuta dal Tribunale non tenga nel debito conto la **differenza ontologica** che, ai fini della qualificazione giuridica delle fattispecie e delle ricadute a essa conseguenti in materia di soggezione alla disciplina recata dal codice dei contratti pubblici, connota l'espletamento del **singolo incarico di patrocinio legale**, occasionato da puntuali esigenze di difesa dell'ente locale, **rispetto all'attività di assistenza e consulenza giuridica**, caratterizzata dalla sussistenza di una specifica organizzazione, dalla complessità dell'oggetto e dalla predeterminazione della durata. Tali elementi di differenziazione consentono, infatti, di concludere che, diversamente dall'incarico di consulenza e di assistenza a contenuto complesso, inserito in un quadro articolato di attività professionali organizzate sulla base dei bisogni dell'ente, il **conferimento del singolo incarico episodico**, legato alla necessità contingente, non costituisca appalto di servizi legali ma integri un **contatto d'opera intellettuale** che esula dalla disciplina codicistica in materia di procedure di evidenza pubblica.

Lo stesso codice dei contratti pubblici, nel dettare una specifica disciplina, di natura speciale, dei servizi di ingegneria e di architettura volta a enucleare un sistema di qualificazione e di selezione per determinate tipologie di prestazioni d'opera, conferma l'inesistenza di un principio generale di equiparazione tra singole prestazioni d'opera e servizi intesi come complesso organizzato di utilità erogate con prestazioni ripetute e organizzate.

Si deve aggiungere che, come osservato da attenta dottrina, l'attività del professionista nella difesa e nella rappresentanza dell'ente è prestazione d'opera professionale che non può essere qualificata in modo avulso dal contesto in cui si colloca, vale a dire l'ambito dell'**amministrazione della giustizia**, settore statale distinto e speciale rispetto ai campi dell'attività amministrativa regolati del codice dei contratti pubblici.

Resta inteso che l'attività di selezione del difensore dell'ente pubblico, pur non soggiacendo all'obbligo di espletamento di una procedura comparativa di stampo concorsuale, è soggetta ai principi generali dell'azione amministrativa in materia di imparzialità, trasparenza e adeguata motivazione onde rendere possibile la decifrazione della congruità della scelta fiduciaria posta in atto rispetto al bisogno di difesa da appagare.

Esclusa, quindi, la possibilità di ricomprendere l'incarico di cui trattasi in quelli disciplinati dall'art. 46, ritiene la sezione che debba essere confermato l'orientamento espresso con la **deliberazione n. 35 del 19 giugno 2008**, per il quale la fattispecie in questione (così come quella di conferimento di incarico ad un consulente tecnico di parte esterno all'amministrazione) è più correttamente inquadrabile nella categoria 21 "servizi legali" contemplata nell'all. II B del Dlgs n. 163/2006, recante l'elencazione dei contratti d'appalto dei servizi esclusi ex art. 20, con conseguente necessaria osservanza delle disposizioni poste dallo stesso art. 20 e dei principi generali sanciti dall'art. 27.

Ritiene, infatti, la sezione che la categoria dei "servizi legali", a causa del suo carattere residuale, ricomprenda tutti i "contratti" pubblici (locuzione questa utilizzata dal legislatore, all'art. 1 del codice in luogo di quella più ristretta di appalto) aventi per oggetto l'acquisizione di servizi, prodotti, lavori e opere che non siano assoggettati a una più rigorosa disciplina pubblicistica sotto diversi aspetti, compreso quello della trasparenza, pubblicità e rispetto della libera concorrenza.

Sono, quelli ora elencati, **principi generali di derivazione comunitaria** recepiti da varie disposizioni di diritto interno, che estendono la loro validità al di là del contratto di appalto in senso strettamente civilistico e costituiscono presupposto di legittimità dell'operare della pubblica amministrazione quando ponga in essere attività contrattuali con le quali affida a un soggetto esterno all'amministrazione l'esecuzione di lavori, servizi o forniture.

D'altro canto, lo stesso art. 7 del Dlgs n. 165/2001 che, come in precedenza precisato, disciplina gli incarichi di collaborazione autonoma, al comma 6-bis - tuttora in vigore in quanto non toccato dalla legge n. 133/2008 - lungi dal consentire i conferimenti *intuitu personae*, impone invece che le amministrazioni pubbliche disciplinino e rendano pubbliche, secondo i propri ordinamenti, **procedure comparative per il conferimento degli incarichi di collaborazione**.

In conclusione, ritiene la sezione che anche per gli incarichi di cui è questione, l'amministrazione debba predisporre strumenti idonei ad assicurare in modo adeguato l'osservanza dei principi, di valenza generale, di trasparenza, pubblicità e apertura alla libera concorrenza, così come richiesto dall'ormai consolidata giurisprudenza interna e comunitaria.

Il regime fiscale e previdenziale del lavoro autonomo

Dal punto di vista fiscale le **prestazioni d'opera intellettuale**, in relazione alle caratteristiche e alle modalità di svolgimento dell'attività, possono essere distinte in:

Tipo di prestazione	Caratteristiche	Modalità di svolgimento	Natura del reddito
Lavoro autonomo professionale	• presenza di un'obbligazione a compiere, dietro corrispettivo, un'opera o un servizio; • impiego di lavoro prevalentemente proprio; • prevalenza dell'obbligo di fare su quello di dare; • assenza di un vincolo di subordinazione con il committente	Abituale e professionale	Reddito di lavoro autonomo
Lavoro autonomo occasionale		Non abituale e non professionale	Redditi diversi
Collaborazioni coordinate e continuative rese da soggetti lavoratori autonomi	• continuità; • coordinamento con l'attività del committente; • inserimento funzionale nell'organizzazione dell'ente	Abituale, professionale e inerente	Reddito di lavoro autonomo
Collaborazioni coordinate e continuative rese da soggetti non lavoratori autonomi	• continuità; • coordinamento con l'attività del committente; • inserimento funzionale nell'organizzazione dell'ente	Non abituale e non professionale o non inerente	Redditi assimilati al reddito di lavoro dipendente

Il **regime previdenziale** si differenzia a seconda della **qualificazione del rapporto** di lavoro, incide sul rapporto economico con il committente.

Qualificazione		Regime previdenziale	
Lavoro autonomo professionale	Con albo professionale	Con cassa di previdenza	• Contributo soggettivo • Contributo integrativo
		Senza cassa di previdenza	• Contributo Inps gestione separata • Contributo integrativo
	Senza albo professionale	Contributo Inps gestione separata	
Lavoro autonomo occasionale	Qualora il reddito annuo derivante da tali attività sia superiore a 5mila euro vi è l'obbligo di iscrizione alla gestione separata Inps		
Collaborazioni coordinate e continuative rese da soggetti lavoratori autonomi	Si veda quanto precisato per il lavoro autonomo professionale		
Collaborazioni coordinate e continuative rese da soggetti non lavoratori autonomi	Obbligo di iscrizione alla cosiddetta Gestione separata Inps		

Cassa di previdenza: il professionista, iscritto all'Albo, che esercita la libera professione, è obbligato ad iscriversi alla Cassa di appartenenza.

Contributo soggettivo: contributo che il professionista è obbligato a versare, annualmente, alla Cassa in percentuale sul reddito professionale. Non è previsto alcun addebito, per rivalsa, al cliente/committente.

Contributo integrativo: contributo che gli iscritti agli Albi sono tenuti a versare, annualmente alla Cassa, in misura pari a una maggiorazione percentuale (attualmente del 2% o del 4%, a seconda di quanto previsto nei singoli ordinamenti) sui corrispettivi rientranti nel volume d'affari ai fini Iva. Tale contributo è ripetibile nei confronti del cliente/committente, è soggetto a Iva ma non a ritenuta Irpef.

Contributo Gestione separata Inps ex legge n. 335/1995: le aliquote di contribuzione per l'anno 2015 sono state aggiornate dalla legge di stabilità 2015 (per il dettaglio si vedano i capitoli successivi).

Contributo integrativo Inps gestione lavoratori autonomi senza Cassa: tale contributo può essere addebitato, nella

misura del 4%, al cliente/committente, è soggetto ad Iva e a ritenuta Irpef.

Principali adempimenti del committente

I principali adempimenti a carico del committente differiscono a seconda della qualificazione giuridica del rapporto con il percettore delle somme.

Tipologia prestazione		Adempimenti del committente
Lavoro autonomo professionale		Applicare la ritenuta Irpef
		Versare la ritenuta entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso
		Consegnare al percipiente la certificazione unica corrisposti entro febbraio dell'anno successivo
Lavoro autonomo occasionale	Solo se sono superati i limiti sopra indicati	Calcolare i contributi Inps (sulla parte eccedente i 5mila euro);
		Trattenere i contributi a carico del lavoratore (1/3) e quelli a proprio carico (2/3);
		Applicare la ritenuta Irpef;
		Versare i contributi e la ritenuta entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso;
		Presentare all'Inps la denuncia mensile Emens;
		Consegnare al percipiente la certificazione unica entro febbraio dell'anno successivo.
		Presentare il mod. 770.
Collaborazioni coordinate rese da non lavoratori autonomi (per quelle rese da lavoratori autonomi vedasi adempimenti per il lavoro professionale)		Calcolare i contributi Inps;
		Trattenere i contributi a carico del lavoratore (1/3) e quelli a proprio carico (2/3);
		Applicare la ritenuta Irpef;
		Versare i contributi e la ritenuta entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso;
		Consegnare al percipiente la certificazione unica entro febbraio dell'anno successivo;
		Presentare all'Inps la denuncia mensile Emens;
		Presentare il mod. 770.

Il lavoro autonomo abituale e professionale nel sistema fiscale e previdenziale

I redditi di lavoro autonomo, disciplinati dagli **artt. 53 e 54** del Capo V del Dpr 22 dicembre 1986 n. 917 (**Tuir**), sono quelli derivanti dall'esercizio abituale, ancorché non esclusivo, di attività lavorative diverse da quelle di impresa o di lavoro dipendente. Elementi caratterizzanti quindi sono l'autonomia, intesa come organizzazione della propria attività, e la residualità.

Il comma 1 dell'art. 53 (ex 49) del Tuir, con formulazione generale, definisce **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 d'impresa), compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5 (associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni)*”. Sono inoltre redditi di lavoro autonomo, ai sensi di legge:

- a) [...];
- b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relative ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;
- c) le partecipazioni agli utili di cui alla lett. f) del comma 1 dell'art. 41 [recte: art. 44] quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- d) le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;
- e) le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia;
- f) i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349.

Per i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, di cui alla legge 23 marzo

1981, n. 91, si applicano le disposizioni relative ai redditi indicati alla lett. a) del comma 2.

Gli **elementi caratterizzanti** il rapporto di lavoro autonomo secondo l'enunciazione dell'art. 53 del Tuir sono quindi:

- l'**assenza di un vincolo di subordinazione** nei confronti del committente;
- la presenza di una **propria organizzazione** di lavoro, di mezzi propri e di proprie strutture;
- l'**autonomia** riguardo i tempi, le modalità, i mezzi per la realizzazione di quanto richiesto dal committente.

Perché un lavoro diventi, dunque, **abituale** devono sussistere almeno due fattori: la disponibilità del soggetto a svolgere una certa attività e la richiesta "oggettiva" che viene dall'esterno di quel determinato lavoro. La sola disponibilità soggettiva, senza la specifica richiesta di lavoro che alimenti tale disponibilità e la traduca in realtà quotidiana, è destinata ad esaurirsi.

La determinazione del reddito

La formazione del reddito di lavoro autonomo trova **unica fonte normativa nell'art. 54** (ex art. 50) del Tuir^[5] e, pertanto, la relativa disciplina si pone come speciale e diversa da quella che presiede la formazione del reddito d'impresa.

Il citato articolo, al comma 1, prevede che *"Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla dif-*

[5] Art. 54 Tuir - Determinazione del reddito di lavoro autonomo.

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 di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.

2. Per i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione, esclusi gli immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5, sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro delle finanze. È tuttavia consentita la deduzione integrale, nel periodo di imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a un milione di lire. La deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni mobili è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto. Per gli immobili strumentali per l'esercizio dell'arte o professione utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria è ammesso in deduzione un importo pari alla rendita catastale. I canoni di locazione finanziaria di beni mobili sono deducibili nel periodo di imposta in cui maturano. Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione straordinaria di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei quattro successivi.

3. Le spese relative all'acquisto di beni mobili, diversi da quelli indicati nel comma 4, adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente sono ammortizzabili, o deducibili se il costo unitario non è superiore a un milione di lire, nella misura del 50 per cento; nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relativi all'impiego di tali beni. Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita catastale anche se utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria, ovvero una somma pari al 50 per cento del canone di locazione, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione. Nella stessa misura sono deducibili le spese per i servizi relativi a tali immobili nonché quelle relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili utilizzati.

3-bis. Le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n. 131 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, sono deducibili nella misura del 50 per cento.

4. (Comma abrogato)

5. Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi sono deducibili per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito; 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.

6. Tra le spese per prestazioni di lavoro deducibili si comprendono, salvo il disposto di cui al comma 6-bis, anche le quote delle indennità di cui alle lettere a) e c) del comma 1 dell'articolo 17 maturate nel periodo di imposta. Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale

ferenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti (principio di cassa) nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione (cosiddetta inerenza), salvo quanto stabilito nei successivi commi (...)"

Il reddito di lavoro autonomo viene perciò determinato dalla **differenza tra**:

$$\begin{array}{r} \text{compensi percepiti} - \\ \text{spese sostenute} = \\ \text{Reddito di lavoro autonomo} \end{array}$$

Tali soggetti hanno l'obbligo di tenere la contabilità.

L'esperienza insegna che il requisito dell'inerenza, facilmente enunciabile in linea teorica, comporta enormi difficoltà nella pratica applicazione. Con una formulazione generale, si può dire che l'inerenza è quel processo logico funzionale teso ad individuare quei beni e quei servizi che, sulla base della comune esperienza e della singola realtà professionale e in una logica evolutiva, il soggetto acquista nell'esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale e non come consumatore finale e/o per fini privati. È, infatti, evidente che se il professionista acquista, contabilizzandoli come costi dello studio, i materiali occorrenti all'esecuzione dei lavori nel suo alloggio privato, gli stessi non possono essere detratti perché chiaramente destinati ad uso privato. Esiste, invece, un certo numero di situazioni nelle quali non è agevole distinguere se trattasi di consumi privati oppure aziendali o, meglio, se destinati all'attività professionale o a soddisfare esigenze personali. Sono casi come quello dell'autovettura di lusso, del quadro d'autore, del tappeto di pregio, dell'enciclopedia *omnia*, delle spese di rappresentanza, di pubblicità ecc., sui quali, per esperienza ormai diffusa e consolidata, è possibile che si instauri un lungo **contenzioso circa la sussistenza o meno della destinazione ai bisogni e alle necessità della professione** in genere. Sovente è necessario un intervento interpretativo specifico onde evitare inutile contenzioso.

Analizzando la disciplina più nel dettaglio, possiamo identificare **ulteriori elementi** che caratterizzano il lavoro autonomo.

Tali elementi sono:

1. la prevalenza del lavoro personale del prestatore d'opera sui beni impiegati nell'attività;
2. l'assenza del vincolo della subordinazione;
3. **la libera pattuizione del compenso**;
4. l'assunzione a carico del lavoratore degli oneri relativi all'esecuzione della prestazione e del rischio inerente l'esecuzione medesima.

Nella realtà, stanti le nuove tipologie di lavoro autonomo, parasubordinato e subordinato, e le conseguenti nuove categorie di lavoratori atipici, non è sempre facile classificare ogni singola fattispecie.

Ciò ha indotto la giurisprudenza ad utilizzare i suddetti elementi in modo variamente combinato tra loro e considerarli come sintomatici di un particolare assetto di interessi posto in essere dalle parti.

Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo

L'art. 25 del Dpr n. 600/1973 disciplina la ritenuta sui redditi di lavoro autonomo, così come definiti dall'art. 53 del Tuir.

dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti e professioni sono deducibili nelle misure previste dal comma 1-ter dell'articolo 60.

6-bis. Non sono ammesse deduzioni per i compensi al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti dell'artista o professionista ovvero dei soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista ovvero della società o associazione. I compensi non ammessi in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti.

7. (Comma abrogato)

8. I redditi indicati alla lett. b) del comma 2 dell'articolo 53 sono costituiti dall'ammontare dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del 25 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese; le partecipazioni agli utili e le indennità di cui alle lettere c), d) ed e) costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta. I redditi indicati alla lettera f) dello stesso comma sono costituiti dall'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese.

8-bis. In deroga al principio della determinazione analitica del reddito, la base imponibile per i rapporti di cooperazione dei volontari e dei cooperanti è determinata sulla base dei compensi convenzionali fissati annualmente con decreto del Ministero degli affari esteri di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, indipendentemente dalla durata temporale e dalla natura del contratto purché stipulato da organizzazione non governativa riconosciuta idonea ai sensi dell'articolo 28 della legge 26 febbraio 1987, n. 49.

La ritenuta, nella **misura del 20%** a titolo di acconti Irpef, deve essere operata su tutti i compensi, comunque denominati, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitato abitualmente.

I compensi percepiti dai Revisori dei conti

L'art. 34 della legge n. 342/2000 ha rimodellato la lett. *c-bis*) dell'art. 50 del Tuir, ampliando la tipologia dei redditi inquadrabili come collaborazione coordinata continuativa, facendo rientrare in tale categoria anche *“le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica (...) sempre che gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente, di cui all'articolo 49 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”*, i compensi percepiti dai professionisti contabili quali revisori dei conti negli Enti locali sono da qualificarsi come redditi di lavoro autonomo. È proprio alla stregua del disposto della lettera *f*) dello stesso articolo 50 del T.U.I.R., che viene sancita una tale assimilabilità anche per *“le indennità, gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni (...)”*.

Sulla base di quest'ultima lettera citata, alcuni autori hanno asserito, sul presupposto che la prestazione eseguita dal soggetto incaricato quale revisore dei conti fosse **una pubblica funzione**, che il compenso erogatogli dall'ente locale dovesse essere considerato **reddito assimilato** ex art. 50, comma 1, lett. *f*), del Dpr n. 917/1986 e ciò indipendentemente dalla qualifica soggettiva dell'incaricato.

Tuttavia **questa interpretazione non può essere condivisa**, soprattutto alla luce delle novità introdotte con la legge n. 350/2003 (Finanziaria per il 2004), che ha interamente riformulato la lett. *f*), prima citata, infatti all'art. 2, comma 36, di detta legge, è previsto quanto segue: *“All'art. 50, comma 1, del T.U.I.R., di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22/12/1986, n.917, la lettera f) è sostituita dalla seguente: “f) le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, sempreché le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano un'arte o professione di cui all'art. 49, comma 1, e non siano state effettuate nell'esercizio di impresa commerciale, nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del tribunale di sorveglianza, a esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo stato”*.

Sulla base della nuova formulazione di questa norma, a partire **dal 1° gennaio 2004** tutte le prestazioni attinenti a pubbliche funzioni, e in particolare quelle inerenti i consulenti tecnici dei tribunali, quelle dei curatori fallimentari e dei revisori in enti locali saranno sempre attribuibili nei **compensi di lavoro autonomo**, e quindi fatturabili da parte dei professionisti.

Ciò, quindi, varrà a prescindere che le relative funzioni vengano esercitate da dottori commercialisti o da ragionieri, in quanto le nuove disposizioni riguardano **tutti i percettori di reddito di lavoro autonomo** derivante dall'esercizio di arti e professioni, di cui al comma 1 dell'art. 53 del Tuir.

Da tale novità deriva evidentemente che, in relazione a detti compensi, i professionisti verseranno i **relativi contributi previdenziali** alle casse previdenziali o alla gestione separata presso l'Inps, nel caso in cui la categoria professionale non abbia una cassa previdenziale d'appartenenza. Qualora poi, le pubbliche funzioni venissero esercitate nei confronti di enti pubblici da imprese commerciali, il relativo compenso sarà attratto nel reddito d'impresa.

Alla luce di queste novità, dunque, ammettendo la natura di pubblica funzione dell'attività svolta dal professionista quale revisore dei conti presso il Comune, sembra azzardata la conseguenza che se ne fa discendere: assimilarne il compenso al reddito di lavoro dipendente.

Peraltro sembra incongruo, dopo aver inquadrato l'attività dei revisori dei conti presso gli enti pubblici come pubblica funzione, definire i compensi loro attribuiti come reddito assimilato al lavoro dipendente, mentre appare **più corretto ricondurli ai redditi di lavoro autonomo**.

D'altra parte tale interpretazione troverebbe conferma anche da altre fonti.

In particolare, citiamo le circolari dell'Agenzia delle Entrate nn. 67/2001, 105/2001 e 56/2002 laddove si ribadisce che i compensi derivanti da attività di collaborazione coordinata e continuativa, se rientranti nell'oggetto tipico dell'attività di lavoro autonomo esercitata dal contribuente, non saranno qualificati fiscalmente quali redditi di lavoro dipendente, ma saranno assoggettati alle disposizioni fiscali dettate per i redditi di natura professionale.

In linea con tale interpretazione va ricordata anche la **nota Inail 11 gennaio 2002** con la quale l'Istituto ha escluso che a carico del revisore che svolga una funzione riconducibile all'oggetto della professione di appartenenza si configurasse l'obbligo di corrispondere i premi assicurativi di cui all'art. 5 del Dlgs n. 38/2000. Da ultimo ricordiamo che dalle istruzioni per la compilazione del quadro RE del Modello Unico dedicato ai redditi di lavoro autonomo si legge che devono essere inseriti anche *“i compensi percepiti da dottori commercialisti o ragionieri per l'ufficio di sindaco o revisore rico-*

perto in società o enti”.

Aderendo all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 105/E del 12 dicembre 2001 prima citata, tali emolumenti saranno **riconducibili**, nel caso in cui a svolgere l'ufficio di revisore siano commercialisti o ragionieri iscritti ai rispettivi albi professionali, **al reddito da lavoro autonomo**, ma a condizione che l'attività svolta nella qualità di revisore sia tale da attingere a conoscenze direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo svolta abitualmente.

Quindi, usando le parole dell'Agenzia delle Entrate, i compensi derivanti da attività di collaborazione coordinata e continuativa, se rientranti nell'oggetto tipico dell'attività di lavoro autonomo esercitata dal contribuente, non saranno qualificati fiscalmente quali redditi di lavoro dipendente, ma saranno assoggettati alle disposizioni fiscali dettate per i redditi di natura professionale.

Tale **indirizzo ha innovato rispetto al precedente** aggiungendo, al fine di ricondurre tali compensi nell'ambito del lavoro autonomo, anche l'ipotesi in cui il revisore eserciti un'altra attività professionale, diversa da quella di commercialista o di ragioniere, sempre nel caso in cui l'attività svolta quale revisore sia prevista nell'oggetto dell'attività professionale.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre puntualizzato che **non è tuttavia sufficiente**, al fine di ricondurre automaticamente i compensi nell'ambito dei redditi professionali, **la semplice iscrizione al Registro dei revisori contabili**: essa, infatti, comporta esclusivamente il diritto all'uso del titolo di “revisore contabile”, ma non introduce una nuova figura professionale.

Aderendo, quindi, a tale interpretazione, si è fatta luce anche su un'altra questione attinente il mancato coordinamento tra le normative Irpef ed Iva nel caso in cui l'attività di revisore fosse svolta da soggetti che esercitano un'altra attività professionale, diversa da quella di commercialista o di ragioniere, sempre nel caso in cui l'attività svolta quale revisore sia prevista nell'oggetto dell'attività professionale.

Infatti, fino a prima della Finanziaria 2004, tale mancato coordinamento per la suddetta categoria professionale era aggirato da un intervento interpretativo del ministero con circolare 207/E del 16 novembre 2000.

Ora invece **si procede per tutte le categorie di professionisti allo stesso modo** e cioè i Comuni su tali compensi devono effettuare una ritenuta del 20% a titolo di acconto Irpef ed il professionista ha a sua volta la facoltà di addebitare al committente la rivalsa del contributo previdenziale, nella misura del 4% se iscritto alla Gestione separata Inps (importo del contributo imponibile Irpef), oppure, sempre nella misura, del 4% se iscritto alla cassa di previdenza di categoria (in tal caso l'importo non è imponibile Irpef). Ulteriori conseguenze fiscali si registrano anche in sede di determinazione della base imponibile Irap dovuta sia dal professionista sia dal committente.

Tali redditi, infatti, rientrando tra i redditi dell'attività professionale, costituiscono componenti positivi ai fini della determinazione della base imponibile dell'Irap dovuta dal professionista.

Nell'ipotesi in cui i revisori siano titolari di partita Iva e l'attività prestata venga inquadrata come attività professionale abituale del soggetto, l'imposta sul valore aggiunto sarà a carico del Comune in quanto consumatore finale.

Va ricordato, infine, che a carico del revisore che svolga una funzione riconducibile all'oggetto della professione di appartenenza **non si configura l'obbligo di corrispondere i premi assicurativi Inail** di cui all'art. 5 del Dlgs n. 38/2000 (nota Inail 11 gennaio 2002).

Fatturazione dei professionisti

La composizione della fattura tipo di un lavoratore autonomo professionale e il relativo regime fiscale può essere sintetizzata nel modo seguente.

Voce fattura	Contenuto	Iva	Ritenuta Irpef
Onorario	Corrispettivo da riconoscere al professionista in base all'incarico conferito	SI	SI
Contributo Inps 4%	Importo che il professionista, iscritto alla Gestione separata Inps, ha facoltà di addebitare al committente	SI	SI
Contributo integrativo	Importo che il professionista, se iscritto al relativo albo, è tenuto ad addebitare al committente	SI	NO
Spese anticipate escluse	Rimborso a piè di lista spettante al professionista che ha anticipato, in nome e per conto del committente, spese legate all'incarico, purché documentate	NO	NO
Spese imponibili	Rimborso, anche a forfait, di spese per le quali non ricorrono i requisiti per essere considerate escluse (quindi anche rimborsi per trasferta)	SI	SI

Le **spese sostenute in relazione all'esecuzione dell'incarico** conferito al professionista possono essere:

- oneri e spese accessorie all'attività svolta, che in base all'art. 13 del Dpr n. 633/1972 sono imponibili ai fini Iva e soggette alla ritenuta Irpef (ad esempio, le spese di trasferta);
- rimborsi delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché documentate, che in base all'art. 15 del Dpr n. 633/1972 sono escluse dalla base imponibile Iva ma soggette alla ritenuta Irpef (ad esempio, le spese per il deposito di un ricorso per conto del contribuente).

Le **spese non imponibili Iva** ai sensi dell'art. 15 del Dpr n. 633/1972 devono essere:

- rimborsi di anticipazioni consistenti in una mera partita finanziaria di giro; in questo caso non ricorre l'obbligo di fatturazione da parte del professionista, essendo sufficiente l'emissione di una nota di addebito fuori campo Iva l'inserimento nella fattura è funzionale rispetto alla necessità di ottenerne il rimborso;
- spese sostenute in nome e per conto del mandante/cliente in virtù di un mandato con rappresentanza che può essere concluso anche in forma non scritta ma verbale;
- spese idoneamente documentate con fattura, ricevuta o altro documento intestati al committente che provvede a registrarli nella propria contabilità.

**Facsimile di fattura di un professionista iscritto all'Albo,
con Cassa di previdenza**

Dott.....
Via
Cap..... Città.....
Cod. fiscale.....
P. Iva.....

Fattura del n Spett. le

Oggetto

Onorario	1.500,00
Viaggio a/r Roma (a forfait)	300,00

Totale compensi	1.800,00
------------------------	-----------------

Contributo integrativo Cpa 4%	72,00
-------------------------------	-------

Imponibile Iva	1.872,00
----------------	----------

Iva 22%	411,84
---------	--------

Spese escluse art. 15 Dpr n. 633/1972 (diritti vari)	150,00
--	--------

Totale	2.433,84
---------------	-----------------

Ritenuta Irpef 20% su 1.800,00	360,00
--------------------------------	--------

Netto a pagare	2.073,84
-----------------------	-----------------

In questo caso l'importo addebitato a titolo di rivalsa del 4% (per la cassa di categoria) è assoggettato ad Iva **ma** non anche a ritenuta.

Facsimile di fattura di un professionista, senza Cassa di previdenza, ma iscritto alla Gestione separata Inps

Dott.....
Via
Cap..... Città.....
Cod. fiscale.....
P. Iva.....

Spett. le

Fattura del n

Oggetto

Onorario	1.500,00
Viaggio a/r Roma (a forfait)	300,00
Totale compensi	1.800,00
Rivalsa contributo Inps 4%	72,00
Imponibile Iva	1.872,00
Iva 22%	411,84
Spese escluse art. 15 Dpr n. 633/1972	150,00
Totale	2.433,84
Ritenuta Irpef 20% su 1.872,00	374,40
Netto a pagare	2.059,44

In questo caso, invece, l'importo addebitato a **titolo di rivalsa** del **4%** (per la Gestione separata Inps degli autonomi) è assoggettato ad Iva ed anche a ritenuta.

Professionisti senza split payment

In merito alle nuove disposizioni previste dall'armonizzazione, è opportuno precisare che la Legge di stabilità 2015 ha introdotto il **c.d. split payment**. In base a questo meccanismo le pubbliche amministrazioni, ancorché non rivestano

la qualità di soggetto passivo dell'Iva, devono versare direttamente all'Erario, l'imposta sul valore aggiunto che è stata addebitata loro dai fornitori. Questi ultimi, infatti, devono emettere regolarmente la fattura con le indicazioni prescritte dall'art. 21 del Dpr n. 633/1972, tra cui l'evidenziazione dell'imposta, apponendo l'**annotazione "scissione dei pagamenti"** sulla medesima.

Più specificatamente, il nuovo art. 17-ter della sopra citata legge stabilisce espressamente che questa *"non si applica ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta sul reddito"*. Si ritiene pertanto che, il legislatore con l'espressione **"a titolo d'imposta sul reddito"** abbia voluto far riferimento **anche alle ritenute a titolo di acconto**.

Per cui i professionisti soggetti alla ritenuta d'acconto sono **esclusi dal meccanismo** dello split payment.

Altra novità che riguarda anche questa categoria di lavoratori è la **fatturazione elettronica**. Infatti i professionisti che prestano la loro attività a favore della PA dovranno emettere fattura elettronica, anche se non sono soggetti alla scissione Iva (split payment) come confermato dalla **circolare n. 6/2015 dell'Agenzia delle Entrate**. Ma occorre tener presente che con il **termine professionisti** il legislatore, ex art. 42 del Dl n. 66/2014, ha inteso i lavoratori autonomi in possesso di partita Iva, cioè quei soggetti che accompagnano al codice fiscale alfanumerico la partita Iva. Detti soggetti dunque dovranno emettere fattura elettronica, che esporrà inoltre anche la ritenuta.

Evidente che l'**introduzione della fattura elettronica non innova** rispetto alla possibilità offerta, a questi soggetti, di emettere la stessa solo una volta pagati (ai sensi dell'art. 6 del Dpr n. 633/1972), ma sarà comunque necessario curare che venga successivamente emessa la fattura elettronica, almeno che non si preveda, magari sul regolamento per la gestione della stessa, che i fornitori saranno pagati solo dietro presentazione di fattura (elettronica appunto) e non di semplice pre-nota. Condizione questa che una volta introdotta nel regolamento sarà comunicata ai fornitori nel buono d'ordine, che accettandolo non potranno pretendere il **pagamento a semplice presentazione di pre-nota**. Peraltro occorre tenere presente che la cosiddetta pre-nota può essere pericolosa, in quanto l'avviso di pagamento emesso anticipatamente rispetto all'effettiva riscossione dell'onorario e contenente tutti gli elementi della fattura, può costituire una vera e propria fattura (Commissione tributaria centrale, sentenza n. 3592 del 12 maggio 1990), per cui si rischierebbe di pagare una fattura cartacea, commettendo il connesso abuso. Bisogna allora, qualora non si decida di abolire il pagamento delle pre-note, anticipato rispetto all'emissione della fattura, prestare attenzione affinché questi avvisi di pagamento non rechino evidenziata l'iva, meglio se riportano anche la dicitura che non sono fattura e che sarà emessa al momento della riscossione.

Ma **con il termine "professionisti"** si è abituati a definire tutte quelle categorie di **soggetti esterni** che a titolo personale, qualunque sia la natura contrattuale del rapporto, prestano la loro **attività a favore dell'ente**, come i lavoratori occasionali, i quali, ovviamente, non essendo in possesso di partita Iva non dovranno emettere fattura elettronica, ma potranno continuare ad emettere note debito cartacee. Naturalmente il problema non ci sfiora nemmeno se parliamo di collaboratori, coordinati e continuativi non in possesso di partita Iva, in quanto l'assimilazione al lavoro dipendente, costringe a pagarli previa emissione di busta paga, per cui la problematica della fattura elettronica non li riguarda.

Altro aspetto connesso alla fattura elettronica, con riguardo ai lavoratori autonomi professionali è l'**addebito** che questi effettuano, ai sensi dell'art. 15 del Dpr n. 633/1972, **per spese anticipate in nome e per conto del committente**. Naturalmente se queste spese vengono addebitate in fattura, unitamente all'onorario, la fattura non potrà che essere emessa elettronicamente, ma se venissero addebitate separatamente, non si sarebbe bisogno della fattura, bastando una semplice nota debito, che potrebbe continuare ad essere cartacea.

L'art. 25 del Dl n. 66/2014, oltre ad anticipare l'entrata in vigore della fattura elettronica emessa a carico degli enti locali, ha introdotto l'**obbligo di indicazione del codice identificativo di gara (Cig) e del codice unico di progetto (Cup)** quando esistente sulla stessa. Nell'allegato 1, al citato decreto, troviamo, inoltre anche le cause di esclusione dal Cig, fra le quali viene annoverato il contratto di lavoro. Evidente che, se sulla norma relativa alla fattura elettronica si parla di contratto di lavoro, ci si riferisce al contratto di lavoro autonomo, quindi i professionisti sarebbero esclusi dal Cig in fattura. Nessun dubbio sia così, come ad esempio nel caso del revisore, che farà fattura elettronica esonerata dal Cig. Ma si sono alcuni prestatori d'opera, come peraltro già chiarito dalla Avcp, nelle determine nn. 8 e 10 del 2010 ed ancora nella determina n. 4 del 2011 che, alla luce del codice dei contratti, non sono da considerare prestatori di lavoro autonomo, bensì **"appaltatori di servizi"**, come sicuramente i "tecnici", incaricati alla luce dell'art. 90 del codice dei contratti.

Rimborso spese ai professionisti

Se previsto nel contratto di affidamento dell'incarico, il lavoratore autonomo addebita al committente il rimborso delle **spese inerenti la produzione del reddito di lavoro autonomo**, tra cui rientrano anche eventuali spese di trasferta (viaggio, vitto ed alloggio): dette spese andranno poi fatturate con Iva e sulle stesse sarà effettuata la ritenuta Irpef.

La tematica relativa al trattamento tributario dei rimborsi spese dei professionisti esige una preliminare **distinzione** che è quella che si suole fare tra le **spese annesse al compimento delle prestazione** (quali appunto le trasferte) e le **spese**

anticipate in nome e per conto del cliente (quali appunto diritti vari ecc.).

La suddivisione si rende necessaria in vista del **diverso trattamento fiscale** che la legge riserva alle due categorie di spesa, atteso che le prime rientrano nella base imponibile Iva ai sensi dell'art. 13, comma 1, del Dpr n. 633/1972, mentre le spese anticipate in nome e per conto del committente non concorrono a formare la base imponibile Iva, così come disposto dall'art. 15, comma 1, n. 3), del medesimo decreto presidenziale e non sono da assoggettare a ritenuta.

Rimborso delle trasferte

Le spese relative al compimento della prestazione sono quelle che il professionista sostiene in occasione dell'**esecuzione dell'incarico** affidatogli (comprese le spese per trasferte); in questo caso egli è tenuto, all'atto dell'emissione della fattura per la propria prestazione, ad imporre anche il riaddebito al proprio cliente della spesa rappresentata dall'eventuale compenso pagato a terzi.

Rimborso di diritti anticipati

Per quanto riguarda invece i rimborsi delle **spese anticipate dal professionista** in nome e per conto della controparte (quali appunto diritti, imposte, bolli ecc.), e regolarmente documentate, gli stessi **non concorrono a formare la base imponibile Iva** ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 3 del Dpr n. 633/1972 e non sono da assoggettare a ritenuta.

Per quel che attiene al trattamento ai fini delle imposte dirette, per i **rimborsi spese** vige la regola generale sancita dall'art. 25 del Dpr n. 600/1973, a norma della quale i sostituti di imposta che corrispondono compensi per prestazioni di lavoro autonomo devono operare, all'atto del pagamento, una **ritenuta del 20% a titolo di acconto dell'imposta** sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti; questa regola non è però di generale applicazione. Analogamente a quanto detto ai fini Iva, anche nell'ambito delle imposte dirette bisogna seguire la stessa linea di condotta, distinguendo il rimborso delle spese relative all'attività espletata, dalle **spese anticipate** in nome e per conto della controparte. Nella prima ipotesi il riaddebito delle spese concorre alla formazione del reddito imponibile del professionista, e deve, pertanto, essere assoggettato a ritenuta; nel secondo caso, le spese, se analiticamente documentate, non rientrano nell'ammontare imponibile da assoggettare a ritenuta (ad esempio, spese sostenute dal commercialista per la bollatura dei registri dei propri clienti).

I rimborsi ai possessori di partita Iva

Anche ai professionisti con partita Iva, **se previsto** nel contratto di conferimento dell'incarico, spetta il rimborso delle spese sostenute per lo svolgimento dell'attività.

Distinguiamo **due tipologie di spese rimborsabili**:

- spese sostenute in proprio inerenti la produzione del reddito;
- spese anticipate sostenute in nome e per conto del committente regolarmente documentate.

Spese sostenute in proprio inerenti la produzione del reddito

Se previste nel contratto di prestazione professionale, il professionista addebita al committente il rimborso delle spese inerenti la produzione del reddito di lavoro autonomo, tra cui rientrano **anche eventuali spese di trasferta** (viaggio, vitto ed alloggio).

Le fatture o i documenti inerenti tali spese, **intestate al professionista**, devono essere dallo stesso conservate in originale. Le copie autenticate delle predette fatture/documenti inerenti il rimborso spese devono essere conservate dal committente.

Trattamento fiscale

“(...) le somme corrisposte a titolo di rimborso spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo anche occasionale devono considerarsi, in via generale, quali compensi ‘comunque denominati e devono essere, quindi, assoggettati, ai sensi dell'art. 25 del Dpr n. 600 del 1973, alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto nella misura del 20%” (Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 69/E del 21 marzo 2003). Tali spese sono **imponibili ai fini Iva**.

Trattamento previdenziale:

1. Professionisti non titolari di propria cassa di previdenza

Analogamente ai compensi anche le spese sono soggette all'**aliquota del 4%**, a titolo di rivalsa del contributo alla

Gestione separata Inps, che il professionista addebita in fattura/parcella al committente. Tale contributo è imponibile sia ai fini Iva sia ai fini della ritenuta d'acconto Ire.

2. Professionisti iscritti alla propria cassa di previdenza

Analogamente ai compensi anche le spese sono soggette all'**aliquota**, la cui misura è definita dai Regolamenti interni della cassa, da addebitare a titolo di rivalsa in fattura/parcella al committente. Tale contributo è imponibile esclusivamente ai fini Iva.

3. Professionisti non iscritti alla propria cassa di previdenza in quanto già iscritti alla Gestione separata Inps

Analogamente ai compensi anche le spese sono soggette sia all'**aliquota** Gestione separata Inps del 4% sia all'**aliquota**, la cui misura è definita dai Regolamenti interni della cassa, che il professionista addebita, entrambi a titolo di rivalsa, in fattura/parcella al committente. Il contributo G.S. Inps 4% è imponibile sia ai fini Iva sia ai fini della ritenuta d'acconto Ire. Il contributo della propria cassa di previdenza è imponibile esclusivamente ai fini Iva.

Spese anticipate "in nome e per conto" regolarmente documentate

Talora, in relazione, al particolare tipo di attività oggetto dell'incarico, il professionista addebita al committente il rimborso delle spese anticipate in nome e per conto dell'ente. Le fatture o i documenti inerenti tali spese, **intestate al committente ed al professionista**, devono essere conservate dal committente stesso in originale. Le copie delle predette fatture/documenti inerenti il rimborso spese devono essere conservate dal professionista.

Trattamento fiscale e previdenziale

Tali spese, aventi natura di partite di giro, **non sono soggette ad alcun trattamento** fiscale e previdenziale (Ire, Iva, Gestione separata Inps e/o Cassa di appartenenza).

Le trasferte rimborsate al lavoratore autonomo sempre con ritenuta

Se previste nel contratto di affidamento dell'incarico, il lavoratore autonomo addebita al committente il rimborso delle spese inerenti la produzione del reddito di lavoro autonomo, tra cui rientrano anche eventuali spese di trasferta (viaggio, vitto ed alloggio): dette spese andranno poi fatturate con Iva e sulle stesse sarà effettuata la ritenuta Irpef. La tematica relativa al trattamento tributario dei rimborsi spese dei professionisti esige una preliminare **distinzione** che è quella che si suole fare tra le spese annesse al compimento delle prestazioni (quali appunto le trasferte) e le spese anticipate in nome e per conto del cliente (quali appunto diritti vari ecc.). La suddivisione si rende necessaria **in vista del diverso trattamento fiscale** che la legge riserva alle due categorie di spesa, atteso che le prime rientrano nella base imponibile Iva ai sensi dell'art. 13, comma 1, del Dpr n. 633/1972, mentre le spese anticipate in nome e per conto del committente non concorrono a formare la base imponibile Iva, così come disposto dall'art. 15, comma 1, n. 3) del medesimo decreto presidenziale e non sono da assoggettare a ritenuta.

Il rimborso delle trasferte: Le spese relative al compimento della prestazione sono quelle che il professionista sostiene in occasione dell'esecuzione dell'incarico affidatogli (comprese le spese per trasferte); in questo caso egli è tenuto, all'atto dell'emissione della fattura per la propria prestazione, ad imporre anche il **riaddebito al proprio cliente** della spesa rappresentata dall'eventuale compenso pagato a terzi.

Il rimborso di diritti anticipati: Per quanto riguarda invece i rimborsi delle spese anticipate dal professionista in nome e per conto della controparte (quali appunto diritti, imposte, bolli ecc.), e regolarmente documentate, gli stessi **non concorrono a formare la base imponibile Iva** ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 3 del Dpr n. 633/1972 e non sono da assoggettare a ritenuta.

La ritenuta: Per quel che attiene al trattamento ai fini delle imposte dirette, per i rimborsi spese vige la regola generale sancita dall'art. 25 del Dpr n. 600/1973, a norma della quale i sostituti di imposta che corrispondono compensi per prestazioni di lavoro autonomo devono operare, all'atto del pagamento, una **ritenuta del 20%** a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti; questa regola non è però di generale applicazione. Analogamente a quanto detto ai fini Iva, anche nell'ambito delle imposte dirette bisogna seguire la stessa linea di condotta, distinguendo il rimborso delle spese relative all'attività espletata, dalle spese anticipate in nome e per conto della controparte. Nella prima ipotesi il riaddebito delle spese concorre alla formazione del reddito imponibile del professionista, e deve, pertanto, essere assoggettato a ritenuta; nel secondo caso, le spese, se analiticamente documentate, non rientrano nell'ammontare imponibile da assoggettare a ritenuta (es. spese sostenute dal commercialista per la bollatura dei registri dei propri clienti).

I casi: Il soggetto che, in qualità di incaricato di prestazioni di lavoro autonomo, espleta la trasferta, può trovarsi in

una delle seguenti posizioni:

- **prestatore di lavoro autonomo occasionale** ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c), del Tuir;
- **prestatore di lavoro autonomo abituale**, munito di partita Iva, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del Tuir.

I rimborsi delle trasferte dovranno avvenire sulla base di un **documento di addebito delle spese** “a piè di lista”, oltre all'eventuale compenso, qualora pattuito. Tale documento assumerà la forma di semplice “specifica” o “nota di addebito” per i collaboratori occasionali (che non lo assoggetteranno ad Iva) e di “fattura” per gli altri (che lo assoggetteranno ad Iva). In entrambi i casi gli importi rimborsati saranno soggetti a ritenuta. Entrambi i documenti dovranno essere corredati di copia conforme all'originale della **documentazione relativa alle spese**. Qualora si tratti, invece, di spese anticipate “in nome e per conto del committente” la relativa documentazione deve essere prodotta in originale.

La certificazione dei compensi di lavoro autonomo

La certificazione dei compensi di lavoro autonomo, come sappiamo, è stata inserita nella Certificazione unica dei compensi, da **consegnare entro il 28 febbraio** al lavoratore e da trasmettere, con il relativo flusso. Il modello quindi, finalmente, assume una forma standardizzata non essendo più da rilasciare in forma libera. Sostanzialmente si è utilizzato lo schema di comunicazione dei compensi di lavoro autonomo già inserito nel modello 770 semplificato.

Quanto alla compilazione il **campo 1, relativo alla causale del rapporto**, ricorrente negli enti pubblici, sarà:

A - per i **compensi certificati ai professionisti**, ai soggetti cioè in possesso di partita Iva (compresi i c.d. contribuenti minimi);

M - per i compensi certificati **ai lavoratori occasionali** per i quali ricorrono le condizioni di versamento della contribuzione alla gestione separata (per i compensi complessivamente percepiti nell'anno, dal lavoratore, che eccedano la soglia esente di 5 mila euro);

O - per i compensi certificati ai lavoratori occasionali per i quali non ricorrono le condizioni di versamento della contribuzione alla gestione separata.

La compilazione dei successivi campi discenderà dalla causale utilizzata.

Per la causale A:

Al **campo 4** sarà indicato il compenso corrisposto al netto di Iva e della maggiorazione previdenziale (salvo che non si tratti di maggiorazione riferita alla quota di rivalsa dei lavoratori autonomi iscritti alla sola gestione separata). Nella normalità dei casi sarà poi riportato detto valore al **campo 8** e al **campo 9** sarà indicata la ritenuta di acconto operata.

Il **campo 5** sarà da compilare solo in presenza di lavoratori esteri che hanno chiesto (fornendo la necessaria documentazione) di non essere assoggettati a ritenuta di acconto per convenzione con il loro Paese. In tale ipotesi il valore indicato al campo 5 sarà pari al campo 4 e la certificazione sarà conclusa indicando zero al campo 8. Se invece il lavoratore straniero non ha chiesto l'applicazione della esenzione da ritenuta per regime convenzionale, allora la certificazione sarà rilasciata come a qualunque professionista, con la sola variante che la ritenuta, operata a titolo di imposta, sarà indicata al **campo 10**, anziché, ovviamente, al campo 9.

Nell'ipotesi in cui il soggetto percettore (qualunque sia la causale utilizzata) goda di esenzione di ritenuta di tutto (come i contribuenti minimi) o di una quota (come i percettori di diritti di autore) del reddito, si dovrà utilizzare il **campo 7**, per indicare la quota di reddito esente, ed il **campo 6** nel quale sarà annotato il codice 3, mentre al campo 8 andrà indicato l'imponibile, che sarà pari a zero nella ipotesi dei contribuenti minimi, per i quali non andranno compilati altri campi, mentre sarà pari al 75% del compenso per i percettori diritti d'autore.

Per la causale M:

Oltre ai campi sopracitati, secondo le diverse ipotesi possibili, saranno da compilare i **campi 20 e 21**, per i contributi dovuti alla Gestione separata, rispettivamente, a carico del committente e del lavoratore.

Per la causale O:

I campi 20 e 21 non saranno da compilare.

BOZZA INTERNET del 21/11/2014

Codice fiscale del percipiente PROGRESSIVO CERTIFICAZIONE Mod. N.

**CERTIFICAZIONE LAVORO AUTONOMO,
PROVVIGIONI E REDDITI DIVERSI**

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE	
TIPOLOGIA REDDITUALE	Causale
DATI FISCALI	
Anno	Anticipazione
2	3
Ammontare lordo corrisposto	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale
4	5
Codice	Altre somme non soggette a ritenuta
6	7
Imponibile	Ritenute a titolo d'acconto
8	9
Ritenute a titolo d'imposta	Ritenute sospese
10	11
Adizionale regionale a titolo d'imposta	Adizionale regionale sospesa
13	14
Adizionale comunale a titolo d'imposta	Adizionale comunale sospesa
16	17
Ritenute operate anni precedenti	Contributi previdenziali a carico del soggetto erogante
19	20
Contributi previdenziali a carico del percipiente	
21	
Spese rimborsate	Ritenute rimborsate
22	23

Il lavoro autonomo occasionale

Si definisce lavoro autonomo occasionale o collaborazione occasionale qualsiasi attività di lavoro caratterizzata dall'assenza di abitualità, professionalità, continuità e coordinazione. Esso rappresenta senza dubbio **la forma più semplice nell'ambito del lavoro autonomo** perché non vi sono particolari vincoli formali e burocratici per la sua stipulazione.

La disciplina del lavoro autonomo occasionale trova la propria regolamentazione generale nell'art. 2222 c.c. Ma, negli ultimi anni, si sono succeduti degli apporti normativi che hanno individuato delle fattispecie inquadrabili nel rapporto di lavoro autonomo occasionale: la legge 14 febbraio 2003 n. 30, il Dlgs n. 276/2003 attuativo della legge Biagi, la circolare del ministero del Lavoro n. 1 dell'8 gennaio 2004 e le circolari Inps n. 9 del 22 gennaio 2004 e n. 103 del 6 luglio 2004.

Il lavoratore autonomo occasionale **non è vincolato** dal committente **ad orari rigidi e predeterminati** (come tutti i lavoratori autonomi) e la sua **attività** va intesa non come strutturale all'interno del ciclo produttivo, ma solo come **di supporto** al raggiungimento di obiettivi momentanei del committente.

Il lavoro autonomo occasionale **non prevede obbligatoriamente un contratto scritto**, né il committente ha l'obbligo di applicare le regole sulla prevenzione degli infortuni o altre norme previste per gli altri lavoratori.

Le **caratteristiche proprie** del lavoro autonomo occasionale possono essere così sintetizzate:

- l'assenza di **vincolo di subordinazione** nei confronti del committente (piena autonomia nei modi e nei tempi necessari al compimento dell'opera o del servizio);
- l'assenza dell'elemento del **coordinamento** con la struttura del committente (ciò implica l'assenza di direttive da parte del committente, come indicato nella risoluzione del ministero delle Finanze 14 dicembre 1993, n. III-7-060/93);
- la **natura non imprenditoriale** delle prestazioni dedotte nell'oggetto del contratto (in tal modo viene a mancare una specifica organizzazione dei fattori produttivi in forma di impresa);
- lo svolgimento non professionale o abituale dell'attività da parte del prestatore d'opera (e, conseguentemente, non commerciale, ai sensi e per gli effetti del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633);
- la **durata della prestazione** che è solitamente unica, ovvero molto limitata e senza continuità di tempo (un dipendente, privato o pubblico, che viene chiamato a svolgere una lezione presso un ente diverso dal suo datore di lavoro); non rileva l'ammontare del compenso che può anche configurarsi in misura oggettivamente elevata.

Il **Dlgs n. 276/2003** inquadra il lavoro occasionale ai fini dell'esclusione dal lavoro a progetto o dalle "prestazioni

occasionali”, mettendo in evidenza che la natura occasionale del rapporto instaurato tra le parti deve prescindere dalla misura del compenso e dal numero di prestazioni svolte e concentrarsi sulla presenza o meno dei requisiti del coordinamento e della continuità con la struttura del committente. Infatti, ai sensi dell’art. 2222 c.c., possono esservi prestazioni di lavoro autonomo occasionale con compensi superiori a 5mila euro (ovvero di durata superiore a 30 giorni). Allora sulla definizione di prestazione occasionale nella pubblica amministrazione e sul corretto inquadramento della stessa (e differenza con il lavoro autonomo continuativo) si veda la **circolare n. 2/2008 della Funzione pubblica** (sugli incarichi esterni nella PA). Anche dalla lettura del suddetto documento si giunge alla conclusione che il parametro dei 30 giorni o dei 5mila euro, dagli enti, spesso, utilizzato per individuare la differenza tra lavoro occasionale e co.co.co., non risulta corretto, poiché **la norma Biagi non si estende al pubblico impiego** e poiché nella norma Biagi attraverso detti parametri, come detto sopra, non si fa la differenza tra le due figure, quella occasionale e quella continuativa, di collaborazione autonoma, ma si distingue la collaborazione a progetto dalla c.d. mini collaborazione.

Redditi di lavoro occasionale: redditi diversi

I redditi derivanti da lavoro autonomo occasionale trovano la loro fonte normativa nell’art. 67, comma 1, lett. l), del **Dpr 22 dicembre 1986, n. 917** (Tuir), novellato con il Dlgs 12 dicembre 2003, n. 344, ai sensi del quale sono, fiscalmente, “redditi diversi” le “attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente”.

Della classificazione che scaturisce dalla lettura della norma vanno evidenziate, ai fini che qui interessano, le seguenti tipologie reddituali:

1. I redditi derivanti **da attività commerciali** non esercitate abitualmente;

2. I redditi derivanti **da attività di lavoro autonomo** non esercitate abitualmente o dall’assunzione di obblighi di fare, di non fare o permettere.

La fattispecie descritta al **punto 1** ha di recente assunto **rilevanza nelle attività dei Comuni** grazie allo sviluppo dei servizi (autocertificazioni, estrazione e vendita di carte topografiche ecc.) via Internet resi dagli stessi. L’utilizzazione di banner pubblicitari nei siti, infatti, può consentire agli enti introiti tali da coprire, almeno parzialmente, le spese per la creazione e la gestione dei siti stessi, pertanto tali introiti sarebbero da considerare delle attività commerciali occasionali e di conseguenza non soggette a ritenuta d’acconto.

Riguardo le tipologie di reddito descritte dal **punto 2**, va distinta l’attività di lavoro autonomo occasionale da quella delle obbligazioni di fare, non fare o permettere.

La prima tipologia presuppone il requisito della **professionalità** ma **non quello dell’abitudine**, intesa come il ripetersi, nel tempo, di una serie di prestazioni non singole, ma tra di loro coordinate e rientranti in una serie di attività programmate dal committente.

Va considerata occasionale, dunque, una **prestazione episodica, saltuaria, svolta in piena autonomia** dal prestatore d’opera, ovviamente senza vincolo di subordinazione e senza l’impiego di mezzi propri.

La seconda tipologia, gli **obblighi di fare, non fare o permettere**, non presuppone il requisito della professionalità, e non è condizionata dalla durata nel tempo della prestazione, e precisamente, secondo la dottrina civilistica, gli obblighi di fare sono quelli che hanno per oggetto lo svolgimento di un’attività materiale, senza obbligo di risultato.

Le **tipologie di incarichi** che un Comune può conferire a dei lavoratori autonomi occasionali sono **tra le più varie**, a titolo esemplificativo si possono elencare coloro che si occupano dell’organizzazione di una manifestazione sporadica, chi è incaricato per un’operazione di traduzione o interpretariato, chi si occupa di condurre un’attività di laboratorio educativo in scuole e/o nidi d’infanzia ecc., se queste stesse attività non rientrano tra le sue abituali, per cui si tratterebbe di lavoro autonomo soggetto a Iva.

Tra le attività rientranti nelle obbligazioni di fare, non fare e permettere, possiamo considerare chi si occupa di lavori di facchinaggio, della custodia di beni archeologici, di lavori di manutenzione del verde, di attività di guida turistica (per manifestazioni sporadiche).

Ritenuta

Sui proventi da lavoro autonomo occasionale o da obbligazioni di fare, non fare o permettere, il committente è tenuto ad operare una **ritenuta a titolo di acconto** nella misura del **20%**.

La ritenuta d’imposta del 20%, a titolo d’acconto, deve essere operata anche sui compensi, corrisposti dal 4 luglio 2006 che costituiscono redditi derivati dall’assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

I compensi corrisposti agli anziani per l’attività di vigilanza e protezione degli alunni davanti alla scuola, sono ricompresi tra i redditi diversi, ai sensi dell’art. 67 del Tuir e, costituiscono, pertanto, corrispettivi soggetti a ritenuta d’acconto.

Trattamento previdenziale

Per quanto riguarda il **trattamento contributivo** dei lavoratori autonomi occasionali occorre necessariamente fare una distinzione legata al superamento di 5mila euro di reddito annuo:

- i lavoratori autonomi occasionali con compensi fino a 5mila euro nell'anno solare;
- i lavoratori autonomi occasionali con compensi superiori a 5mila euro nell'anno solare.

Distinzione quest'ultima dalla quale dipende l'iscrizione o meno alla Gestione separata Inps.

Nel caso in cui il lavoratore autonomo occasionale abbia un **compenso inferiore ai 5mila euro** nello stesso anno solare non sarà obbligato all'iscrizione alla Gestione separata né al versamento di aliquote contributive.

Nel caso in cui, invece, il lavoratore autonomo occasionale **superi la soglia dei 5mila euro**, in base a quanto stabilito dalla legge n. 326/2003 e in base alla circolare Inps n. 103/2004, sarà obbligato all'iscrizione alla Gestione separata e al versamento di aliquote contributive solamente sulla quota di reddito eccedente. L'obbligo di iscrizione alla Gestione separata nasce nel momento e nell'anno in cui il lavoratore supera il predetto limite di compensi.

Con messaggio n. 36780 dell'8 novembre 2005, l'Inps ha precisato che il lavoratore iscritto alla Gestione separata Inps non deve iscriversi nuovamente nel momento in cui cambia committente. Al contrario, qualora intraprenda un'attività di lavoro autonomo in qualità di professionista non iscritto ad albi o casse professionali, è tenuto ad una nuova iscrizione versando in proprio la relativa contribuzione.

Riassumendo:

Lavoro autonomo occasionale	Obbligo iscrizione Gs ex legge n. 355/1995	Obbligo contribuzione Gs ex legge n. 355/1995	Aliquota contributiva	Riferimenti normativi
Con compensi fino a 5mila euro	NO	NO	Nessuna	Art. 2222 c.c.
Con compensi superiori ai 5mila euro	SI	SI	23,50% 30,72%	Art. 2222 c.c.

L'art. 10-*bis* del decreto Milleproroghe (DL n. 192/2014), nella versione definitiva, riduce, per il triennio 2015-2017, la **misura dell'aliquota** per alcuni iscritti alla c.d. Gestione separata Inps. La riduzione concerne i **lavoratori autonomi titolari di posizione fiscale ai fini dell'Iva** che non siano **né pensionati né iscritti ad altre gestioni pensionistiche obbligatorie**. La riduzione non riguarda, quindi, le altre categorie di lavoratori iscritti alla Gestione separata, quali i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (si ricorda che, per questi ultimi, gli oneri contributivi pensionistici sono a carico per due terzi del committente).

Per i soggetti interessati dalla riduzione in esame, l'art. 10-*bis* dispone: per il 2015, un'aliquota pari al 27%; per il 2016, un'aliquota pari al 28%; per il 2017, un'aliquota pari al 29%. La riduzione è, dunque, pari - rispetto alle norme vigenti, che fanno riferimento, per gli anni summenzionati, a tutti gli iscritti alla Gestione separata che non siano né pensionati né assicurati presso altre forme obbligatorie - a **tre punti percentuali per ciascuno degli anni del periodo 2015-2017**.

Mentre **per tutti gli altri iscritti** alla Gestione separata l'aliquota contributiva è elevata per il 2015 al **30%**, cioè per i lavoratori autonomi senza partita Iva, ed i collaboratori coordinati e continuativi, non iscritti ad altra forma di previdenza. Per questi ultimi invece, l'aliquota, per il 2015, è stabilita al 23,50%.

Pertanto, le **aliquote** dovute per la contribuzione alla Gestione separata **per l'anno 2015** sono complessivamente fissate come segue:

Categoria	Aliquota
Liberi professionisti in possesso di partita Iva	27,00%
Occasionali e collaboratori coordinati e continuativi senza altra cassa	30,72%
Occasionali e collaboratori coordinati e continuativi con altra cassa	23,50%

Le predette aliquote, del 30,72 e 23,50%, sono applicabili, con i criteri sopra esposti, facendo riferimento ai redditi conseguiti dagli iscritti alla Gestione separata fino al raggiungimento del **massimale di reddito** previsto dall'art. 2, comma 18, della legge n. 335/1995, che, per l'anno 2015, è di 100.324,00 euro.

Di contro, sempre nell'anno 2015, il **minimale di reddito** previsto dall'art. 1, comma 3, della legge n. 233/1990, è pari

a 15.548,00 euro. Conseguentemente, gli iscritti per i quali è applicata l'aliquota del 23,50% avranno l'accredito dell'intero anno con un contributo annuo di 3.653,78 euro, mentre gli iscritti per i quali il calcolo della contribuzione avviene applicando l'aliquota del 30,72% avranno l'accredito con un contributo annuale pari a 4.776,35 euro (di cui 4.664,40 ai fini pensionistici). Nel caso in cui il predetto minimale non è raggiunto entro la fine dell'anno, saranno accreditati i mesi corrispondenti al contributo versato (art. 2, comma 29, della legge n. 335/1995).

Resta confermata la **ripartizione dell'onere contributivo tra collaboratore e committente**, stabilita nella misura rispettivamente di un terzo (1/3) e due terzi (2/3). L'obbligo del versamento dei contributi è in capo al committente, che deve eseguire il pagamento entro il 16 del mese successivo a quello di effettiva corresponsione del compenso, tramite il modello F24 EP per le amministrazioni pubbliche.

Per quanto concerne i professionisti iscritti alla Gestione separata si ricorda che l'onere contributivo è a carico degli stessi, che devono provvedere anche al relativo versamento.

Compensi per diritto d'autore

In base agli artt. 2575 e seguenti del codice civile, l'autore ha il **diritto esclusivo di pubblicare l'opera** e di utilizzarla economicamente in qualsiasi forma e modo, nell'ambito dei limiti e degli scopi prescritti dalla normativa vigente.

Il titolo originario dell'acquisto del diritto d'autore è rappresentato dalla creazione dell'opera ed assicura all'autore sia un diritto morale inalienabile e trasmissibile solo al momento della morte sia un diritto patrimoniale disponibile, dal momento che il diritto di utilizzazione dell'opera è trasferibile. Il **trasferimento per atto tra vivi** del diritto d'autore deve essere provato per iscritto. L'esercizio del diritto d'autore e la sua durata sono regolamentati dalle leggi speciali (legge 22 aprile 1941, n. 633). Ai sensi dell'art. 1 della legge n. 633/1941, sono **oggetto della tutela del diritto d'autore** le opere dell'ingegno di carattere creativo di natura letteraria, musicale, artistica, teatrale e cinematografica, qualunque siano la forma e le modalità di manifestazione adottate.

La gestione, da parte di un Comune, di musei, biblioteche, cinema e teatri, nonché redazione di opuscoli e riviste, porta lo stesso a dover corrispondere di frequente dei **compensi per la cessione o la concessione di diritti di sfruttamento**, relativa a beni immateriali tutelati dalle norme sul diritto d'autore.

Se l'**utilizzo** economica di opere dell'ingegno avviene **da parte dell'autore o dell'inventore** (del brevetto, formula, articolo, libro, disegno, software ecc.) il reddito scaturito viene configurato come **lavoro autonomo**, art. 53, comma 2, lett. b), del Tuir ovviamente se non è conseguito nell'esercizio di imprese commerciali.

Non è però considerato requisito necessario l'abitudine di detta utilizzazione economica, per cui viene considerato lavoro autonomo **anche se svolto in modo occasionale**.

Qualora però, lo **sfruttamento economico** di opere dell'ingegno avvenga non da parte dell'autore o inventore, ma **da parte di terzi**, come cessionari o eredi, tali redditi si configurano come redditi diversi, art. 67 del Tuir, comma 1, lett. g).

Sui compensi per diritto d'autore, ridotti nella misura del 25% a titolo di deduzione forfetaria, si applica una **ritenuta a titolo di acconto pari al 20%**.

Riguardo i vari casi di tali compensi, di frequente erogati dai Comuni, bisogna evidenziare quelli erogati a coloro che partecipano alla **redazione di giornali e riviste**, poiché, se l'attività consiste nello scrivere articoli in totale autonomia, allora si può parlare di riconoscimento di diritto d'autore, ma se l'attività stessa consiste in un lavoro di organizzazione della redazione, predisposizione del materiale informativo, raccolta di dati, gestione di rapporti interpersonali, correzione di bozze ecc. allora tale rapporto rientra in una collaborazione coordinata e continuativa ex art. 50, lett. c-bis, del Tuir).

In sintesi:

Diritto d'autore	Se lo sfruttamento avviene da parte dell'autore	Reddito di lavoro autonomo
	Se lo sfruttamento avviene da parte di terzi	Redditi diversi

Collaborazioni coordinate e continuative

Il contratto di collaborazione coordinata e continuativa è il contratto che ha avuto un **grossissimo sviluppo negli ultimi anni**, costituendo circa il 90% di contratti di lavoro parasubordinato.

Le collaborazioni coordinate e continuative sono definite, nella prassi, in tanti modi: prestazione d'opera; consulenza; contratto di diritto privato; lavoro parasubordinato ecc. Le **norme di riferimento** delle collaborazioni coordinate e continuative sono: gli artt. 2222 e successivi c.c., la legge di riforma previdenziale n. 335/1995, l'art. 409 del codice di procedura civile, in materia fiscale il Testo unico delle imposte dirette e la legge n. 342/2000 che interviene in materia di assimilazione fiscale ai redditi da lavoro dipendente.

La legge fiscale individua alcune **categorie di “collaboratori”** coordinati e continuativi:

- gli amministratori;
- i componenti di collegi sindacali;
- i revisori dei conti di società, associazioni ed altri enti;
- tutti i collaboratori editoriali e i componenti di collegi e commissioni (fatta eccezione per gli amministratori pubblici).

Le collaborazioni coordinate e continuative rientrano tra quelle tipologie di lavoro che **non instaurano un rapporto di subordinazione tra datore di lavoro e lavoratore**, ma stabiliscono le modalità, la durata e il corrispettivo retributivo di una prestazione lavorativa svolta da un prestatore d'opera per conto di un committente. Gli elementi che definiscono il rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, tutti compatibili con l'assenza di subordinazione, sono tre:

1. la coordinazione: nelle varie modalità della collaborazione, la parola coordinata indica la necessità di collegare funzionalmente l'attività del lavoratore al ciclo produttivo del committente. Il lavoratore parasubordinato, quindi, deve godere di autonomia organizzativa circa le modalità, il tempo e il luogo dell'adempimento, prestazione ma, all'interno del contratto individuale, è possibile anche prevedere forme temporali di coordinamento per l'esecuzione della prestazione lavorativa. Questo significa che nel contratto individuale si può legittimamente definire anche un orario della prestazione, purché, come vedremo in seguito, non il rispetto rigido dello stesso;

2. la continuità: la parola continuativa, anche rispetto alla giurisprudenza consolidata, indica una serie di prestazioni lavorative reiterate in misura apprezzabile nel tempo, frutto di un accordo tra le parti. Nella collaborazione coordinata e continuativa non è previsto un tempo minimo o massimo di durata del contratto che può anche essere rinnovato più volte;

3. la natura prevalentemente personale dell'opera: è escluso il carattere imprenditoriale dell'attività, pur caratterizzandosi per il contenuto professionale, per la prevalenza dell'attività di lavoro del prestatore rispetto alle strutture di tipo materiale, all'organizzazione e ai capitali

I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono tutti quei rapporti che comportano prestazioni di contenuto “intrinsecamente artistico o professionale”, “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”. Per **individuare questi rapporti di collaborazione** la legge richiede, dunque: che l'attività abbia contenuto “intrinsecamente” artistico o professionale: non consista nell'esecuzione di servizi d'impresa ma richieda capacità, competenze e qualità artistiche, culturali e personali del lavoratore; che l'attività non richieda l'impiego di mezzi organizzati: non deve trattarsi di un'attività imprenditoriale svolta organizzando un'azienda in senso tecnico, cioè un complesso di beni o di prestazioni altrui messo a disposizione dal lavoratore autonomo; che, pur nel quadro di un rapporto “unitario” e di collaborazione, nel quale necessariamente caratteristiche, modalità e tempi di esecuzione della prestazione siano state oggetto di trattativa e di definizione contrattuale, non sussista alcun vincolo di subordinazione. **Non ci devono essere gli elementi tipici della “subordinazione” del dipendente:** rispetto di un rigido orario di lavoro, di ordini e direttive da eseguire, della gerarchia aziendale; applicazione di un sistema di sanzioni (multe, sospensioni, licenziamento) per le violazioni ecc.; che sia pattuita, prima dell'inizio del lavoro, una retribuzione periodica prestabilita. Non è indispensabile che il contratto di collaborazione sia scritto e registrato; è, comunque, opportuno che lo sia, per evitare contestazioni.

Sono co.co.co. quelli che svolgono consulenze, eseguono disegni, progetti, tengono lezioni, correggono bozze, traducono testi, ma anche collaborano da “esterni” nelle imprese e agli enti, per periodi determinati, senza essere inquadrati come dipendenti.

È anche possibile che i rapporti di collaborazione siano più d'uno, nell'anno o contemporaneamente.

Trattamento fiscale

L'art. 34 della legge 21 novembre 2000, n. 342, collegato fiscale alla Finanziaria per il 2000, ha aggiunto all'art. 47 (oggi 50) del Testo unico delle imposte sui redditi, Dpr n. 917/1986, la lett. *c-bis*), operando così la trasformazione dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa da redditi da lavoro autonomo a **redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente**. La lett. *c-bis*) dispone, testualmente, che “*le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché 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, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46 [recte: art. 49], comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49 [recte: art. 53], comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente*”.

Rientrano in tale categoria i percettori di compensi per incarichi di collaborazione coordinata e continuativa, i Revisori iscritti al solo registro e non anche ad un ordine professionale, i componenti i nuclei di valutazione non professionisti ecc.

La **nozione di reddito da collaborazione coordinata e continuativa**, quale categoria intermedia nell'ambito dei redditi di lavoro, è stata introdotta dal Dpr n. 597/1973 con cui si stabiliva che: *“per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio professionale, ancorché non esclusivo, di attività diverse da quelle indicate nei Titoli II e V, realizzate senza vincolo di subordinazione. Si consideravano, inoltre, redditi di lavoro autonomo quelli derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa aventi per oggetto la prestazione, senza vincolo di subordinazione, di attività diverse da quelle considerate nei titoli II e V, quali i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti, quelli derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili”*.

Tale disposizione normativa attribuiva all'interprete il compito di ritagliare i confini della fattispecie impositiva delle collaborazioni; l'unico elemento caratterizzante rispetto al lavoro subordinato era l'**assenza di subordinazione**, cioè, l'assenza dei vincoli tipici del rapporto di lavoro dipendente, che si palesano:

- nel rispetto di un orario di lavoro;
- nella soggezione al potere gerarchico e disciplinare del committente;
- nel rispetto delle direttive impartite;
- nell'inserimento organico dell'attività del prestatore nella struttura produttiva del committente.

Le collaborazioni coordinate e continuative a far tempo dall'entrata in vigore del TU delle imposte sui redditi (Dpr 22 dicembre 1986 n. 917) hanno ricevuto una **definizione più dettagliata**. L'art. 53, comma 2, lett. a), dopo aver espressamente qualificato come tali tutti quei redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni ed altri enti (con o senza personalità giuridica), dalla collaborazione a giornali riviste e dalla partecipazione a collegi e commissioni, precisava che si consideravano rapporti di collaborazione coordinata e continuativa anche *“(...) i rapporti aventi ad oggetto la prestazione di attività (...) che pur avendo contenuto intrinsecamente artistico o professionale sono 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”*. Neanche questo intervento legislativo aveva fornito all'interprete una definizione chiarificatrice dei redditi derivanti dalle collaborazioni, poiché si limitava ad affiancare alla variegata casistica lavorativa, una griglia di presupposti (affatto univoci) che avrebbero dovuto facilitare la qualificazione giuridica dei singoli rapporti.

Le novità più significative in materia sono state introdotte dalla **normativa del 2001**, in virtù della quale le collaborazioni sono state assimilate ai redditi di lavoro dipendente. Tale innovazione ha comportato numerose conseguenze non solo per il collaboratore, ma anche per il sostituto in materia di imposte sui redditi, per il sistema contributivo previdenziale e per il regime Iva.

La suaccennata disciplina è applicabile ai rapporti di collaborazione instaurati successivamente alla sua entrata in vigore, **a far data dal 1° gennaio 2001**. L'art 50, comma 1, lett. c-bis), del Testo unico nella sua formulazione attuale, dispone che: *“le somme e valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sottoforma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché 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, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'art. 49, comma 1, concernente i redditi di lavoro dipendente o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'art. 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente”*.

Tra le **tipologie di incarichi conferiti dagli enti pubblici**, in cui si manifestano le caratteristiche proprie di redditi da collaborazione coordinata e continuativa, le più ricorrenti sono: incarichi per rilevazioni scientifiche e/o economiche, incarichi per supporto tecnico a staff e uffici comunali, docenti e consulenti per periodi prestabiliti, mediatori culturali, guide turistiche e/o mussali, operatori di centri sociali e/o giovanili, assistenti domiciliari nei centri e nei centri estivi ecc.

Anche l'**attività prestata dal nucleo di valutazione** rientra nelle prestazioni di opera continuativa e quindi fra le c.d. co.co.co., con il conseguente obbligo, per i componenti non professionisti, della iscrizione alla gestione separata Inps, dell'assicurazione Inail, e del trattamento fiscale assimilato a quello dei lavoratori dipendenti.

Dall'analisi contenutistica della suddetta disposizione è dato ricavare le seguenti considerazioni:

1) la norma, con formulazione onnicomprensiva, considera **reddito l'insieme delle somme dei valori a qualunque titolo percepiti**, al pari di quanto si prevede per i redditi di lavoro dipendente;

2) tra gli elementi caratteristici del rapporto non figura più il riferimento al *“contenuto intrinsecamente artistico o professionale della prestazione”* precedentemente previsto nell'art. 53. Per effetto, quindi, di siffatta modifica il contratto di

collaborazione coordinata e continuativa è adesso applicabile **anche ad attività puramente manuali**; permane, invece, il requisito dell'assenza del vincolo di subordinazione, che risulta essere l'unico elemento su cui si basa la distinzione tra le tipologie contrattuali in commento e quelle di lavoro dipendente;

3) ai fini della determinazione dei redditi derivanti da tali collaborazioni si applicano, ai sensi dell'art. 52, comma 1, del Tuir, le disposizioni dell'art. 51 concernenti i redditi di lavoro dipendente. Da una tale previsione consegue che anche i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa possono beneficiare della **normativa di favore applicabile ai c.d. fringe benefit** (ad esempio, stock option, concessione di prestiti, uso promiscuo dell'auto aziendale ecc.);

4) se i rapporti di collaborazione in commento rientrano nell'**oggetto della professione o nei compiti istituzionali dell'attività di lavoro subordinato**, i relativi proventi vengono attratti rispettivamente tra i redditi di lavoro autonomo o tra quelli di lavoro dipendente.

Quindi per la collaborazione **trattamento fiscale alternativo** come da tabella seguente:

Collaborazioni coordinate e continuative rese da soggetti lavoratori autonomi	• continuità; • coordinamento con l'attività del committente; • inserimento funzionale nell'organizzazione dell'ente.	Abituale, professionale e inerente	Reddito di lavoro autonomo
Collaborazioni coordinate e continuative rese da soggetti non lavoratori autonomi	• continuità; • coordinamento con l'attività del committente; • inserimento funzionale nell'organizzazione dell'ente.	Non abituale e non professionale o non inerente	Redditi assimilati al reddito di lavoro dipendente

Le collaborazioni affidate a lavoratori autonomi vanno fatturate

Capita spesso che negli enti locali vengano conferiti incarichi di collaborazione coordinata e continuativa a soggetti in possesso di partita Iva, in quanto lavoratori autonomi professionali ovvero abituali. Si pone in tal caso a carico di chi deve liquidare il relativo compenso il **dubbio circa il corretto inquadramento fiscale del rapporto**: cioè se da inquadrare quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ovvero se trattare quale compenso di lavoro autonomo. La soluzione è implicita nel punto 4) e nella tabella del paragrafo che precede, quindi: **le collaborazioni affidate a lavoratori autonomi vanno fatturate**.

Aderendo all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 105/E del 12 dicembre 2001 prima citata, i compensi derivanti da attività di collaborazione coordinata e continuativa, se rientranti nell'oggetto tipico dell'attività di lavoro autonomo esercitata dal contribuente, non saranno qualificati fiscalmente quali redditi di lavoro dipendente, ma saranno **assoggettati alle disposizioni fiscali dettate per i redditi di natura professionale**.

Aderendo, quindi, a tale interpretazione, si è fatto luce anche su un'altra questione attinente al mancato coordinamento tra le normative Irpef ed Iva nel caso in cui l'attività di collaboratore fosse svolta da soggetti che esercitano un'attività professionale, diversa da quella per cui è l'incarico.

Ora si procede per tutte le categorie di professionisti allo stesso modo e cioè i Comuni su tali compensi devono effettuare una **ritenuta del 20% a titolo di acconto Irpef** ed il professionista ha a sua volta la facoltà di addebitare al committente la **rivalsa del contributo previdenziale**, nella misura del 4% se iscritto alla Gestione separata Inps (importo del contributo imponibile Irpef), oppure nella misura del 2% se iscritto alla gestione separata Inps (in tal caso l'importo non è imponibile Irpef).

Ulteriori conseguenze fiscali si registrano anche in sede di determinazione della base imponibile Irap dovuta sia dal professionista sia dal committente.

Tali redditi, infatti, rientrando tra i redditi dell'attività professionale, costituiscono componenti positivi ai fini della determinazione della base imponibile dell'Irap dovuta dal professionista.

Nell'ipotesi in cui i **collaboratori** siano **titolari di partita Iva** e l'attività prestata venga inquadrata come attività professionale abituale del soggetto, l'imposta sul valore aggiunto sarà a carico del Comune in quanto consumatore finale.

Collaborazioni rese da soggetti non lavoratori autonomi

Sono soggette a tassazione, con il **trattamento fiscale applicabile ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, perciò: versamento della ritenuta d'imposta calcolata su base dell'aliquota propria degli scaglioni di reddito corrispon-

denti al reddito complessivo del collaboratore per ciascun periodo di paga; applicazione di tutte le disposizioni relative alla tassazione dei redditi di lavoro dipendente.

Sempre relativamente all'aspetto fiscale, occorre ricordare come non si possano considerare rientranti nella fattispecie della collaborazione coordinata e continuativa le prestazioni tipiche di lavoro dipendente o quelle relative all'esercizio di una professione. Infatti, in quest'ultimo caso, laddove la prestazione sia riconducibile ad attività per le quali necessitano conoscenze tecnico-giuridiche che le facciano rientrare nell'esercizio di attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente, i compensi così percepiti saranno soggetti alla disciplina fiscale relativa ai redditi da lavoro autonomo.

Non costituiscono reddito e **non vanno tassati i rimborsi spese documentati per viaggio, vitto e alloggio fuori dal territorio del comune.**

Il sostituto d'imposta ha l'obbligo di effettuare all'atto del pagamento la ritenuta d'acconto, per aliquote progressive ragguagliate a scaglioni di imposta, conguagliandola, se necessario a fine anno, tenendo conto delle retribuzioni, compensi, detrazioni eventualmente applicate nell'anno da altri sostituti d'imposta.

Una volta determinata la ritenuta, quest'ultima viene versata entro:

- il **giorno 16** del mese successivo al pagamento se viene utilizzato il modello F24,
- il **giorno 15** del mese successivo al pagamento se il versamento viene effettuato in Tesoreria.

I **codici tributo** più comunemente utilizzati per il versamento di ritenute su redditi assimilati sono:

Ritenute	Codice tributo	Modello
Ritenute da collaborazioni coordinate e continuative ex art. 47, lett. c-bis), del Dpr n. 917/1986	100E	F24 EP
	1017	F24

Trattamento previdenziale

La legge di riforma del sistema pensionistico obbligatorio e complementare 8 agosto 1995, n. 335 ha disposto, all'art. 2, comma 26, l'iscrizione che a "(...) *decorrere dal 1° gennaio 1996, sono tenuti all'iscrizione presso una apposita Gestione separata, presso l'Inps (...) i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (...)*" con la finalità di estendere, fra gli altri, anche a tali soggetti l'assicurazione obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti.

L'assimilazione dei redditi derivanti dalle collaborazioni coordinate e continuative ai redditi da lavoro dipendente si riverbera anche negli **adempimenti previdenziali**, infatti per effetto del mutamento di regime operato dall'art. 34 della legge 21 novembre 2000, n. 342, tutti i riferimenti contenuti nelle disposizioni emanate anteriormente dovranno riferirsi ora all'art. 50 del Dpr n. 917.

L'art. 10-bis del decreto Milleproroghe, Dl n. 192/2014, nella versione definitiva, **come già detto**, riduce, per il triennio 2015-2017, la misura dell'aliquota per alcuni iscritti alla c.d. **Gestione separata Inps**.

La riduzione concerne i lavoratori autonomi titolari di posizione fiscale ai fini dell'Iva che non siano né pensionati né iscritti ad altre gestioni pensionistiche obbligatorie. La riduzione non riguarda, quindi, le altre categorie di lavoratori iscritti alla Gestione separata, quali i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (si ricorda che, per questi ultimi, gli oneri contributivi pensionistici sono a carico per due terzi del committente).

Per i soggetti interessati dalla **riduzione in esame**, l'art. 10-bis dispone: per il 2015, un'aliquota pari al 27%; per il 2016, un'aliquota pari al 28%; per il 2017, un'aliquota pari al 29%. La riduzione è, dunque, pari - rispetto alle norme vigenti, che fanno riferimento, per gli anni summenzionati, a tutti gli iscritti alla Gestione separata che non siano né pensionati né assicurati presso altre forme obbligatorie, a **tre punti percentuali** per ciascuno degli anni del periodo 2015-2017.

Mentre **per tutti gli altri iscritti** alla Gestione separata l'aliquota contributiva è elevata per l'anno 2015 al **30%**, cioè per i lavoratori autonomi senza partita iva, ed i collaboratori coordinati e continuativi, non iscritti ad altra forma di previdenza. Per questi ultimi invece, l'aliquota, per il 2015, è stabilita al 23,50%.

Pertanto, le aliquote dovute per la contribuzione alla Gestione separata per l'anno 2015, sono complessivamente fissate come segue:

Categoria	Aliquota
Collaboratori già iscritti ad una gestione previdenziale obbligatoria e titolari di pensione non diretta	23,50% (ex 10%)
Collaboratori privi di altra tutela previdenziale	30,72%
Collaboratori titolari di pensione diretta	23,50

L'onere contributivo è **ripartito** in misura pari a:

- 2/3 a carico del committente;
- 1/3 a carico del collaboratore.

L'**iscrizione** alla Gestione separata Inps è **a cura del collaboratore** utilizzando la prevista modulistica. Il **versamento all'Inps** è **a cura del committente** entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso.

La disciplina Iva dei rimborsi spese ai co.co.co.

Il regime Iva dei rimborsi spese erogati ai co.co.co. corrisponde a quello dei compensi corrisposti agli stessi in relazione alle prestazioni rese.

Le prestazioni di servizi inerenti i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che **non rientrano nell'oggetto dell'arte o della professione** non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni e, pertanto, ai sensi dell'art. 5 del Dpr n. 633/1972, sono **escluse dal campo di applicazione dell'Iva**, con la conseguenza che i rimborsi spese saranno detassati con le stesse regole previste per il lavoro dipendente.

Le prestazioni di servizi inerenti i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che **rientrano nell'oggetto dell'arte o della professione** si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni e, pertanto, ai sensi dell'art. 5 del Dpr n. 633/1972 sono **assoggettate all'Iva**, con la conseguenza che i rimborsi spese saranno assoggettati ad Iva e ritenuta.