

L'ESPERTO RISPONDE

FISCAL
DIRETTORE
ANTONIO GIGLIOTTI

FOCUS



N. 20

Il lavoro autonomo occasionale

✓ *Aspetti fiscali, contributivi e previdenziali*



Informatsrl
Via Alemanni 1 - 88040 Pianopoli (CZ)
Tel. 0968.425805 - Fax 0968.425756 - E-mail: info@fiscal-focus.it
P. Iva 03046150797

EDIZIONI

www.fiscal-focus.it www.fiscal-focus.info

IL LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE – ASPETTI FISCALI, CONTRIBUTIVI E PREVIDENZIALI

Molti sono i profili di interesse connessi alle prestazioni di lavoro autonomo occasionale, sia con riferimento alla sfera giuridica del committente, sia a quella del prestatore.

Peraltro, sono temi poco trattati sia a livello di prassi che di giurisprudenza, per cui, rispondendo ad alcuni quesiti sorti sull'argomento, si cercherà di fornire alcune linee guida per il corretto trattamento, sia ai fini tributari che contributivi, del reddito scaturente dall'effettuazione di prestazioni riconducibili a tale categoria, per le quali si forniscono, *in primis*, alcune indicazioni utili per inquadrarne la fattispecie sotto il profilo civilistico, per meglio comprenderne, poi, i connessi riflessi fiscali e contributivi.

Il lavoro autonomo occasionale rientra nella fattispecie del "**contratto d'opera**", disciplinata dall'art. 2222 e segg. del Codice civile. Sotto tale profilo, il lavoratore autonomo occasionale è quel soggetto che svolge a favore di un committente un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio, senza vincolo di subordinazione, fuori dal coordinamento del committente e senza inserimento funzionale nella sua organizzazione. Il contratto può essere concluso in forma scritta o anche verbalmente.

La prestazione in questione si distingue, altresì, per la **natura occasionale** della stessa (assenza di prevalenza e abitudine), dalle attività di lavoro autonomo svolte abitualmente (ancorché non in via esclusiva), che si inquadrano nell'esercizio di una professione. In particolare, le attività di lavoro autonomo svolte abitualmente e in forma professionale, a differenza delle attività di lavoro autonomo occasionale, sono sempre rilevanti ai fini della normativa Iva e previdenziale: infatti, il professionista è tenuto, in ogni caso, all'apertura di una partita Iva e di una posizione previdenziale.

Va, peraltro, osservato come la legge non individui alcun limite di reddito, o di durata della prestazione, oltre il quale il reddito di lavoro autonomo percepito smetta di essere ritenuto "occasionale" e diventi "abituale", entrando così nel campo di applicazione dell'IVA; deve tuttavia trattarsi di un **rapporto il cui interesse delle parti si esaurisce al raggiungimento del risultato stabilito**. È esclusa l'occasionalità, pertanto, quando il rapporto sia caratterizzato da un interesse durevole del prestatore d'opera o del committente, rispettivamente, a svolgere o ricevere nel tempo una o più prestazioni (ancorché non periodiche).

Il soggetto prestatore, quindi, sarà tenuto all'apertura di una partita Iva qualora intenda svolgere tale attività con professionalità, sistematicità e in via abituale; se, di converso,

l'interesse a ricevere la prestazione professionale è riscontrabile prevalentemente nel committente, allora il rapporto non può che essere di lavoro subordinato (ancorché discontinuo o a termine), ovvero parasubordinato di collaborazione coordinata e continuativa minima o a progetto.

In ogni caso, si ritiene che l'esame della natura occasionale o meno del rapporto d'opera di cui all'articolo 2222 C.c. debba prescindere dalla misura del compenso e dal numero di prestazioni svolte, dal momento che sono comunque possibili tra le stesse parti anche più prestazioni di lavoro autonomo occasionale (si pensi, ad esempio, a un unico incarico a tempo determinato, che necessita però, di una pluralità di prestazioni o interventi da parte del prestatore).

È peraltro possibile che il professionista (o l'artista) dotato di partita Iva, durante lo svolgimento della propria principale attività, possa svolgere anche altre attività di lavoro autonomo occasionale (si pensi ad esempio, all'attività artistica resa in via occasionale da un professionista); quindi, per la corretta qualificazione fiscale dei relativi proventi percepiti, occorrerà distinguere se l'attività occasionale costituisca o meno estrinsecazione della normale attività economica esercitata, a prescindere cioè da ogni valutazione di connessione soggettiva od oggettiva, necessaria invece per le collaborazioni.

Più in dettaglio, nel caso in cui questa estrinsecazione sia assente (si pensi alla prestazione artistica resa da un avvocato), si rimane fuori dal campo di applicazione dell'Iva e del reddito di lavoro autonomo; in tale situazione la fattispecie applicabile sarebbe, quindi, sempre quella residuale dei redditi diversi.

Qualora invece, tale estrinsecazione risulti presente (si pensi alle prestazioni didattiche occasionali aventi a oggetto una materia compresa nell'ambito della professione esercitata), più che di prestazione autonoma occasionale è più corretto parlare di esercizio di ordinaria attività economica professionale.

Gli argomenti che scaturiscono dai quesiti proposti possono essere classificati nelle seguenti aree di interesse connesse alle prestazioni di lavoro autonomo occasionale:

1. determinazione del reddito di lavoro autonomo occasionale;
2. dichiarazione dei redditi di lavoro autonomo occasionale;
3. indeducibilità delle perdite;
4. assoggettamento dei compensi a ritenuta fiscale;
5. lavoratori autonomi occasionali non residenti;
6. prestazioni svolte all'estero in favore di committenti non residenti;

7. scambi di informazioni tra stati sui redditi di lavoro autonomo occasionale;
8. iscrizione alla Gestione Separata Inps;
9. assoggettamento dei redditi a ritenuta previdenziale;
10. modalità di calcolo e versamento dei contributi;
11. comunicazioni dei dati previdenziali;
12. regime delle anticipazioni;
13. regime dei rimborsi spese forfetari e "a piè di lista";
14. prestazioni gratuite;
15. bonus "80 euro";
16. aspetti sanzionatori.

1. Le spese inerenti la produzione del reddito da lavoro autonomo occasionale sono deducibili nell'anno in cui sono percepiti i relativi compensi

... ? Sono un lavoratore dipendente. Nel mese di novembre 2012 ho svolto una prestazione di lavoro autonomo occasionale (come relatore ad un convegno), sostenendo alcune spese per il viaggio dalla mia abitazione al luogo del convegno. Il compenso concordato con il committente mi è stato corrisposto nel mese di aprile 2013. Nella dichiarazione relativa a tale ultimo anno (mod. 730/2014) posso portare in deduzione le spese sostenute nel 2012 per la produzione del reddito di lavoro autonomo occasionale?

... La risposta è affermativa. A differenza dei redditi di lavoro autonomo che conseguono all'esercizio di arti e professioni (disciplinati dagli artt. 53 e 54 del Tuir), i redditi di lavoro autonomo occasionale si inquadrano nella categoria dei "redditi diversi", disciplinati dagli artt. 67, comma 1, lett. l) e 71, comma 2 del Tuir.

Ai sensi di tale ultima disposizione, la determinazione del **reddito imponibile** da lavoro autonomo occasionale si ottiene dalla **differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.**

In altri termini, la spesa risulta deducibile nel periodo d'imposta nel quale viene percepito il compenso che essa contribuisce a produrre, ossia, nel caso in quesito, nell'anno 2013, ancorché l'esborso finanziario per le spese di viaggio sia avvenuto nell'anno 2012.

Ovviamente, dovranno essere conservati i documenti giustificativi delle spese sostenute, fino al termine previsto per gli accertamenti da parte del Fisco (ossia, fino al 31/12/2018, essendo tali spese inserite nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2013).

2. Anche il dipendente pubblico può svolgere prestazioni di lavoro autonomo occasionale

... ? Sono un pubblico dipendente del settore sanitario. Nell'anno in corso alcuni enti mi hanno proposto di effettuare degli interventi, quale relatore in seminari e convegni in tema di danni all'ambiente e alla persona prodotti dalle fibre di amianto (materia di cui sono esperto). È un'attività che posso eseguire, essendo dipendente di una struttura pubblica? Come devo comportarmi dal punto di vista fiscale in relazione ai compensi che riceverò dagli enti committenti? Posso portare in deduzione le eventuali spese che sosterrò per i vari interventi (spostamenti sul territorio nazionale, vitto e alloggio)?

... Qualora le attività oggetto del quesito consistano in prestazioni di servizio svolte in via occasionale a favore di uno o più committenti, con lavoro prevalentemente proprio, senza vincolo di subordinazione, fuori dal coordinamento del committente stesso e senza inserimento funzionale nella sua organizzazione, il reddito che ne deriva può qualificarsi come reddito di lavoro autonomo occasionale.

Le prestazioni in questione si distinguono, per la loro natura occasionale (assenza di prevalenza e abitualità), dalle attività di lavoro autonomo svolte abitualmente (ancorché non in via esclusiva), che si inquadrano nell'esercizio di una professione.

Ora, considerato che l'autore del quesito è dipendente di un'amministrazione pubblica, si ritiene tale status incompatibile con l'esercizio di un'attività professionale (salvo situazioni particolari normativamente previste); di contro, si ritiene compatibile tale posizione con lo svolgimento di prestazioni di lavoro autonomo in via occasionale, per l'esercizio delle quali il soggetto deve, tuttavia, verificare con il proprio ente di appartenenza l'eventuale necessità di una preventiva autorizzazione, ovvero di una semplice comunicazione/notificazione.

Qualora nulla osti nell'esercizio di tali attività, si ribadisce in via occasionale, i relativi compensi andranno a formare redditi diversi, disciplinati dagli artt. 67, comma 1, lett. l) e 71, comma 2 del Tuir.

Ai sensi di tale ultima disposizione, **la determinazione del reddito imponibile da lavoro autonomo occasionale si ottiene dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.**

Pertanto, le spese specificamente sostenute per la produzione di tali redditi diversi potranno essere dedotte direttamente nella dichiarazione relativa ai medesimi compensi.

Ovviamente, dovranno essere conservati i documenti giustificativi delle spese sostenute, fino al termine previsto per gli accertamenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

3. Per lo svolgimento di prestazioni di lavoro autonomo occasionale non occorre la partita Iva

...? Sono un lavoratore dipendente di un'azienda privata. L'intenzione, nel prossimo futuro, è quella di svolgere alcune consulenze in materia ambientale (materia nella quale ho conseguito una laurea). Devo aprire una partita Iva o posso considerare tale attività nell'ambito del lavoro autonomo occasionale? In tale secondo caso, quali spese posso eventualmente portare in deduzione dal reddito?

... Per poter dare una risposta al quesito occorre avere riguardo alle concrete modalità con le quali le prestazioni di servizio (denominate "consulenze") saranno svolte.

È opportuno premettere come la legge non individui alcun limite di reddito, o di durata della prestazione, oltre il quale l'attività svolta esca dall'ambito del lavoro autonomo occasionale e diventi "abituale", entrando così nel campo di applicazione dell'IVA.

In linea generale, per ricadere nell'ambito del lavoro autonomo occasionale deve trattarsi di un **rapporto il cui interesse delle parti si esaurisce al raggiungimento del risultato stabilito**. È esclusa l'occasionalità, pertanto, quando il rapporto sia caratterizzato da un interesse durevole del prestatore d'opera o del committente, rispettivamente, a svolgere o ricevere nel tempo una o più prestazioni (ancorché non periodiche).


Il soggetto prestatore sarà tenuto, pertanto, all'apertura di una partita Iva qualora intenda svolgere tale attività con professionalità, sistematicità e in via abituale; tale adempimento non sarà, di contro, necessario qualora le consulenze saranno erogate in via estemporanea.

Ora, ipotizzando che le consulenze mantengano il carattere dell'occasionalità e che vi sia "indipendenza" giuridica del prestatore dal committente, i compensi erogati da quest'ultimo genereranno redditi di l.a.o. che, ai sensi degli artt. 67, comma 1, lett. l) e 71, comma 2 del Tuir, sono considerati redditi diversi.

Ai sensi di tale ultima disposizione, la determinazione del reddito imponibile da lavoro autonomo occasionale si ottiene dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.

4. Il regime delle spese nel lavoro autonomo occasionale

... ? Qual è il regime di deduzione delle spese per i redditi di lavoro autonomo occasionale?

 A differenza dei redditi di lavoro autonomo, che conseguono all'esercizio di arti e professioni (disciplinati dagli artt. 53 e 54 del Tuir), **i redditi di lavoro autonomo occasionale si inquadrano nella categoria dei "redditi diversi", disciplinati dagli artt. 67, comma 1, lett. l) e 71, comma 2 del Tuir.**

Ai sensi di tale ultima disposizione, la determinazione del reddito imponibile da lavoro autonomo occasionale si ottiene dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.


Il termine "percepito" esplicita l'applicazione a tale categoria reddituale del "**principio di cassa**", che rappresenta il principio cardine per i redditi derivanti dall'esercizio di professioni o arti. Tuttavia, per la tipologia reddituale in argomento tale principio si applica in modo ibrido: dalla lettera della norma, infatti, si deduce che i compensi vanno dichiarati per cassa, mentre le spese vanno dedotte secondo un principio di correlazione stretta con i compensi cui si riferiscono (le spese, debitamente documentate, a prescindere dal momento del loro sostenimento, vanno a ridurre i compensi che le stesse hanno contribuito a produrre in modo specifico, nel periodo d'imposta in cui gli stessi risultano imponibili e sono dichiarati per cassa).

Tale principio (di cassa ibrido) risulta confermato dall'Agenzia delle Entrate nella **R.M. n. 49/E dell'11/07/2013**, ove si rileva che "la determinazione del reddito di lavoro autonomo

differisce da quella del reddito di lavoro autonomo non esercitato abitualmente per il diverso criterio di imputazione delle spese sostenute per l'espletamento dell'incarico. In particolare, mentre i redditi di lavoro autonomo abituale sono costituiti dalla differenza tra i compensi percepiti nel periodo d'imposta e le spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione effettivamente sostenute nel periodo stesso, senza quindi, prevedere un collegamento tra compenso e spesa sostenuta per conseguirlo, i redditi di lavoro autonomo non abituale sono determinati, proprio in ragione della loro occasionalità, tenendo conto del collegamento specifico tra compenso e spesa sostenuta per conseguirlo, in quanto deducibile nel periodo di imposta in cui sono percepiti i compensi cui dette spese si riferiscono in modo specifico".

5. I redditi di lavoro autonomo occasionale possono essere dichiarati con il mod. 730

... ? L'anno scorso, oltre al mio reddito da lavoro dipendente (per ca. 28.000 €), ho percepito compensi per lavoro autonomo occasionale, svolto nei confronti di più committenti, per l'ammontare lordo complessivo pari a 4.500 €. Ognuno dei committenti interessati mi ha corrisposto il relativo compenso al netto della ritenuta fiscale del 20%. Devo dichiarare tali importi? Se sì, posso dichiararli con il mod. 730? In caso affermativo, quale quadro devo compilare?

 In relazione al primo quesito, la risposta è affermativa. I compensi percepiti per il lavoro autonomo occasionale svolto hanno subito una ritenuta alla fonte da parte del committente (che funge da sostituto d'imposta), a mero titolo di acconto, applicando un'aliquota (20%) inferiore a quelle previste per la tassazione ordinaria (l'art. 11 del Tuir prevede il 23% quale aliquota applicabile al primo scaglione di reddito (previsto fino all'importo di 15.000 €). Gli stessi redditi dovranno, pertanto, essere dichiarati per portare correttamente la loro

L'ESPERTO RISPONDE

imposizione fiscale all'aliquota marginale, tenendo conto degli altri redditi posseduti dal contribuente (quanto meno, il reddito da lavoro dipendente).

I compensi possono, peraltro, essere dichiarati con il mod. 730 (in quanto nel 2013 il contribuente ha percepito redditi da lavoro dipendente), **riportandoli nel quadro D, rigo D5**, inserendo:

- in colonna 1: il codice "2";
- in colonna 2: l'ammontare lordo dei redditi da lavoro autonomo occasionale percepiti nell'anno 2013;
- in colonna 3: l'ammontare complessivo delle eventuali spese sostenute per la produzione dei redditi indicati in colonna 2 (tale importo non può superare quello indicato in colonna 2);
- in colonna 4: l'ammontare complessivo delle ritenute alla fonte a titolo di acconto subite in relazione ai medesimi redditi da lavoro autonomo occasionale.

6. Il pensionato, titolare di redditi di lavoro autonomo occasionale può presentare il mod. 730

... ? Sono un pensionato iscritto alla Gestione Separata Inps. Nell'anno 2013 ho effettuato prestazioni di lavoro autonomo occasionale per un ammontare complessivo lordo di 12.700 euro, nei confronti di due committenti, dai quali ho ricevuto le relative certificazioni. Non ho sostenuto spese deducibili, tuttavia ho subito ritenute fiscali per € 2.540 e ritenute Inps per € 513,60 in relazione a tali prestazioni. Vorrei presentare il mod. 730: come posso recuperare in dichiarazione le ritenute subite?

... Correttamente l'autore del quesito, pensionato, ha assolto l'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata Inps, avendo percepito nel 2013 redditi superiori alla soglia di € 5.000. Correttamente è stato assoggettato a ritenuta Irpef l'intero importo percepito (con aliquota 20%) e a ritenuta Inps solo l'eccedenza rispetto alla soglia reddituale di esenzione prevista in €

5.000 (sostanzialmente la contribuzione è stata calcolata sull'ammontare complessivo pari a € 7.700, con l'aliquota prevista per il 2013 nella misura del 20%, di cui 2/3 a carico dei committenti e 1/3 a carico del prestatore pensionato).

Ora, **il prestatore pensionato potrà presentare il mod. 730** per calcolare la corretta imposizione fiscale sulla situazione reddituale complessiva, compilando, quanto ai redditi di lavoro autonomo occasionale, il quadro D "Altri redditi", inserendo nel rigo D5 il codice "2" in colonna 1, l'importo di € 12.700 in colonna 2, l'importo di € 2.540 in colonna 4.

Inoltre, lo stesso potrà portare in deduzione dal reddito complessivo la ritenuta previdenziale subita (per € 514), indicandola nel rigo E21, colonna 2, costituendo la stessa onere deducibile ai fini dell'Irpef, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. e) del Tuir.

7. "Convieni" presentare la dichiarazione anche se non obbligatoria

... ? Sono un lavoratore dipendente. Nell'anno 2013, oltre al reddito relativo alla mia principale occupazione, ho percepito redditi di lavoro autonomo occasionale da tre diversi committenti. I compensi sono stati regolarmente assoggettati a ritenuta alla fonte con l'aliquota del 20%. Secondo i miei calcoli nella predisposizione del mod. 730, dalla liquidazione complessiva risulterebbe un debito Irpef di 6 €, per effetto delle varie detrazioni e delle ritenute subite. Sono comunque obbligato alla presentazione della dichiarazione?

... In linea generale, vige l'obbligo di dichiarare i redditi di lavoro autonomo occasionale percepiti nell'anno precedente in quanto assoggettati ad un prelievo fiscale alla fonte a mero titolo di acconto e con un'aliquota inferiore a quella minima prevista per gli scaglioni di reddito dall'**art. 11 del Tuir** (pari al 23%); tuttavia, non sempre il contribuente è obbligato a presentare la dichiarazione e in taluni casi ne ha tutta la convenienza: occorre

verificare, caso per caso, la posizione fiscale complessiva del singolo contribuente (possesso di altri redditi, sostenimento di oneri deducibili o detraibili, ritenute subite, detrazioni, etc.).

Dal testo del quesito sembra potersi applicare al caso proposto la **condizione generale di esonero** dalla presentazione della dichiarazione prevista per i contribuenti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili, riportata, peraltro, nelle istruzioni ai modelli dichiarativi, come segue:

imposta lorda (*) –
detrazioni per carichi di famiglia –
detrazioni per redditi di lavoro dipendente,
pensione e/o altri redditi –
ritenute =
importo non superiore a euro 10,33
(*) L'imposta lorda è calcolata sul reddito complessivo al netto della deduzione per l'abitazione principale e relative pertinenze

Se, pertanto, l'imposta dovuta è inferiore a 10,33 € per effetto delle indicate detrazioni e delle ritenute in acconto da computare, non vi è obbligo di presentare la dichiarazione per l'anno 2013.

Non va trascurata, tuttavia, l'opportunità di presentare comunque la dichiarazione nel caso proposto, ancorché non obbligatoria, avendo riguardo al contenuto dell'**art. 43 del D.P.R. n. 600/1973**; il primo comma di tale disposizione consente agli Uffici finanziari, in presenza di regolare dichiarazione presentata dal contribuente, di procedere alla rettifica dei redditi ivi indicati entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la dichiarazione stessa viene presentata (**per i redditi percepiti nel 2013, la rettifica potrà avvenire entro il 31 dicembre 2018**).

Ma il secondo comma della stessa norma garantisce al Fisco un anno in più per l'accertamento della posizione reddituale del contribuente qualora questi non presenti la dichiarazione (a prescindere dal fatto che ne fosse o meno esonerato); in altri termini, qualora il contribuente abbia conseguito redditi di lavoro autonomo occasionale nell'anno 2013 e non

abbia presentato la dichiarazione in quanto esonerato (ad esempio in presenza della descritta condizione generale di esonero), **tali redditi potranno essere accertati dall'Amministrazione Finanziaria entro il 31 dicembre 2019** (ovviamente entro tale termine il lavoratore autonomo occasionale dovrà conservare il prospetto dei compensi, spese e ritenute, oltre alla relativa documentazione probatoria).

8. Le perdite derivanti da attività di lavoro autonomo occasionale non sono deducibili

... ? Nell'anno 2013 ho svolto alcune prestazioni di lavoro autonomo occasionale in favore di vari committenti, sostenendo anche delle spese, per viaggio, vitto, alloggio, utilizzo della mia autovettura, acquisto di un personal computer, abbonamento a riviste, etc. Posso portare in deduzione queste spese in dichiarazione?

... A differenza dei redditi di lavoro autonomo, che conseguono all'esercizio di arti e professioni (disciplinati dagli artt. 53 e 54 del Tuir), i redditi di lavoro autonomo occasionale si inquadrano nella categoria dei "redditi diversi", disciplinati dagli artt. 67, comma 1, lett. l) e 71, comma 2 del Tuir.

Ai sensi di tale ultima disposizione, la determinazione del reddito imponibile da lavoro autonomo occasionale si ottiene dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.


Dalla lettera della norma e dalla soluzione interpretativa fornita dall'Agenzia delle Entrate con la **R.M. n. 49/E dell'11/07/2013**, si deduce che, mentre per i redditi professionali la deduzione è genericamente ammessa per tutte le "spese sostenute nell'esercizio della professione", **per i redditi occasionali di lavoro autonomo, la deduzione è invece ammessa solo per le spese "specificamente inerenti" alla produzione dei redditi stessi.** Da ciò deriva, pertanto, che non sono ammessi in deduzione, ad esempio, tutti quei costi aventi natura

pluriennale, né quelli che, per la loro natura, non possono essere riconducibili esclusivamente al reddito occasionale prodotto. In sostanza, i libri, le riviste, i supporti informatici e altri acquisti di beni o servizi possono essere considerati deducibili nella determinazione del reddito di lavoro autonomo occasionale, solo se il loro utilizzo si sia rilevato indispensabile alla produzione del reddito stesso: deve risultare evidente, cioè, che senza il loro utilizzo il contribuente non avrebbe potuto effettuare la prestazione o avrebbe potuto effettuarla solo in parte. **È esclusa, in sostanza, dalla deduzione qualsiasi spesa che non sia "palesamente" utile e necessaria per realizzare quella specifica prestazione.**

Va, in ogni caso, osservato (come peraltro precisato nelle istruzioni alla compilazione dei modelli dichiarativi) che le spese e gli oneri sostenuti per lo svolgimento di ogni singola prestazione di lavoro autonomo occasionale sono deducibili nel limite del relativo compenso; **eventuali perdite derivanti da tali attività non sono infatti ammesse in deduzione dal reddito complessivo del lavoratore autonomo occasionale** (infatti, ai sensi dell'art. 8 del Tuir, possono essere sottratte dalla sommatoria dei redditi della persona fisica, solo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese minori, ovvero quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni).

9. Il compenso di lavoro autonomo occasionale va assoggettato a ritenuta fiscale alla fonte

...? La mia impresa si è avvalsa della consulenza, in via del tutto estemporanea, di un pensionato italiano che tuttavia non possiede una partita Iva. Al momento del pagamento del corrispettivo, quantificato in 2.000 euro, devo trattenere ritenute fiscali e previdenziali? In caso affermativo tali ritenute come vanno versate?

 Quello posto all'attenzione potrebbe essere il caso del committente residente che corrisponde un compenso per prestazione di lavoro autonomo occasionale a prestatore

ugualmente residente (per la corretta qualificazione della prestazione occorrerebbe, tuttavia, osservarla anche dal lato del prestatore per verificare se la stessa rivesta o meno carattere occasionale).

In ogni caso, ammesso che si tratti correttamente di una consulenza erogata in via del tutto occasionale, ai sensi dell'**art. 25, comma 1 del D.P.R. n. 600/1973**, all'atto della corresponsione del compenso (comunque venga denominato) a beneficio del prestatore residente, il committente, nella sua qualità di sostituto d'imposta, dovrà operare una **ritenuta a titolo di acconto Irpef, con l'aliquota del 20%, sull'ammontare del compenso stesso, al lordo di eventuali rimborsi spese e della eventuale ritenuta previdenziale a carico del prestatore, pari ad 1/3 di quella complessivamente dovuta.**

Sotto tale ultimo profilo non sempre la prestazione è soggetta al contributo previdenziale: ciò dipende dalla sommatoria dei redditi da lavoro autonomo occasionale percepiti dal prestatore nell'anno d'imposta: saranno, infatti, soggetti a contributo previdenziale solo i redditi superiori a 5.000 € (costituendo quest'ultima una vera e propria fascia di esenzione).


Di conseguenza, il committente dovrà preventivamente ottenere una dichiarazione dal prestatore che attesti l'ammontare complessivo del reddito di lavoro autonomo occasionale da quest'ultimo percepito nell'anno in corso, comprensivo del compenso di 2.000 € in pagamento: qualora tale importo sia inferiore a 5.000 euro, il nuovo compenso non sarà assoggettato a ritenuta previdenziale; qualora, di contro, tale soglia venga superata (per effetto o meno del nuovo compenso), l'eccedenza rispetto alla soglia di esenzione dovrà essere assoggettata a contributo previdenziale nelle misure di legge in vigore all'atto del pagamento, con la precisazione che tale contributo sarà per 2/3 a carico del committente e per 1/3 a carico del prestatore (per cui il committente dovrà operare, oltre alla ritenuta fiscale, anche la ritenuta previdenziale pari a 1/3 di quella complessivamente dovuta, calcolata

sull'ammontare del reddito eccedente la soglia di esenzione).

La ritenuta fiscale ed, eventualmente, quella previdenziale operate dovranno essere versate dal committente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso mediante delega unificata (mod. F24).

10. Anche i professionisti devono operare le ritenute fiscali e previdenziali sui compensi corrisposti per prestazioni di lavoro autonomo occasionale

... ? Sono un ingegnere, regolarmente iscritto all'albo; dovrò avvalermi, per la mia attività, di una consulenza occasionale di un soggetto non titolare di partita Iva (dipendente di una società privata). Quali sono gli obblighi che incombono sul sottoscritto in relazione a tale prestazione occasionale?

 Per la corretta individuazione degli obblighi derivanti dall'esecuzione della prestazione occorre avere riguardo, oltre alla tipologia della prestazione stessa, alla posizione soggettiva del soggetto prestatore.

Dal tenore del quesito sembra potersi dedurre che la prestazione (consulenza) si inquadra nell'ambito del lavoro autonomo occasionale e che il prestatore svolge la sua principale attività come dipendente privato (come tale, titolare di una propria posizione previdenziale).

L'autore del quesito dovrà comunque appurare, interpellando il prestatore occasionale, se lo stesso abbia già percepito nell'anno in corso redditi qualificabili "da lavoro autonomo occasionale" e se l'ammontare complessivo degli stessi (ricomprendendovi quello concordato per la specifica prestazione) superi o meno la soglia di esenzione contributiva di € 5.000.

Ipotizzando che tale soglia sia già stata superata in virtù di precedenti compensi di tal sorta, l'ingegnere dovrà operare all'atto del pagamento della prestazione occasionale una ritenuta ai fini dell'Irpef dovuta dal prestatore nella misura del 20% del compenso lordo,

nonché una ritenuta previdenziale (dovuta ugualmente dal prestatore) nella misura del 7,33% della parte reddituale.

Su tale ultimo importo dovrà altresì calcolare l'onere contributivo dallo stesso dovuto, nella misura del 14,67%.

Dovrà quindi versare sia la ritenuta fiscale, che **l'onere contributivo complessivamente dovuto per la prestazione occasionale, pari al 22%** (aliquota previdenziale della Gestione Separata Inps così fissata dall'**art. 1, comma 79 della Legge n. 247/2007**, come modificato per l'anno 2014 dal comma 491 dell'art. 1 della L. 147/2013, per i soggetti pensionato o già titolari di altra forma pensionistica obbligatoria), entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento del compenso, mediante delega unificata (mod. F24).

L'ingegnere dovrà inoltre rilasciare al prestatore la certificazione, in forma libera, delle ritenute effettuate sui redditi di lavoro autonomo occasionale, entro il 28 febbraio dell'anno successivo, ove devono essere indicati anche i contributi previdenziali trattenuti.

Con **R.M. n. 8/1034 del 31 ottobre 1977**, l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto sufficiente, ai fini di tale obbligo, anche la lettera di accompagnamento del compenso, purché contenga gli elementi di tale certificazione, ossia:


- l'indicazione del sostituto d'imposta;
- la causale;
- l'ammontare lordo delle somme corrisposte;
- l'ammontare della ritenuta effettuata (sia fiscale che previdenziale).

11. Il possessore di redditi di lavoro autonomo occasionale può beneficiare dell'apposita detrazione fiscale

... ? Sono il presidente di un'associazione culturale, dotata di partita Iva, che ha optato per il regime fiscale della Legge n. 398/1991. Uno dei soci, studente universitario, ha eseguito nell'anno in corso una prestazione di lavoro autonomo occasionale nei confronti

L'ESPERTO RISPONDE

dell'associazione stessa. Ci si chiede quali adempimenti incombono sull'associazione e sul socio a seguito del regolamento finanziario della citata prestazione occasionale, quantificato in complessivi € 4.500.

 Occorre, *in primis*, analizzare la prestazione dal punto di vista dello studente universitario che la pone in essere.

Per tale soggetto il compenso che riceverà dall'associazione andrà a determinare un reddito di lavoro autonomo occasionale che, in linea generale, dovrà essere dichiarato ai fini dell'Irpef confluendo nel reddito complessivo dello stesso soggetto (unitamente agli eventuali altri redditi prodotti nel medesimo anno).

Atteso l'importo concordato per la prestazione si esclude che lo studente possa risultare a carico, sotto il profilo fiscale, di altro soggetto, avendo superato la soglia reddituale prevista di € 2.841 per essere considerato tale.

Ipotizzando che prima di tale compenso lo studente non abbia nell'anno in corso percepito altri redditi di lavoro autonomo occasionale, il compenso stesso dovrà essere assoggettato a ritenuta d'acconto ai fini Irpef ai sensi dell'art. 25, comma 1 del D.P.R. n. 600/1973 (pari a € 900), ritenuta che potrà scomputare in sede dichiarativa l'anno successivo.

In tale sede lo studente potrà dedurre le eventuali spese specificamente sostenute per l'esecuzione della prestazione occasionale (conservandone i relativi documenti probatori); avrà, altresì diritto alla **detrazione prevista dall'art. 13, comma 5 del Tuir**, il cui importo può variare in relazione all'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo occasionale che indicherà in dichiarazione (trattasi di una detrazione non cumulabile con quelle eventualmente spettanti in relazione ai redditi di lavoro dipendente, pensione ed assimilati).

Dal punto di vista del committente, occorre osservare come tra i soggetti obbligati all'effettuazione delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo (anche occasionale) corrisposti siano annoverati anche gli enti non commerciali, di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del Tuir (quale l'associazione che ha proposto il quesito, che


peraltro ha adottato il regime fiscale di cui alla Legge n. 398/1991, dedicato a talune tipologie di enti non commerciali).

Pertanto, l'associazione, in veste di sostituto d'imposta, dovrà operare la ritenuta pari a € 900 e versarla all'Erario entro il giorno 16 del mese successivo al pagamento, mediante delega unificata – mod. F24 (indicando il codice tributo "1040" nella "Sezione Erario"), nonché rilasciare al socio prestatore, entro il 28 febbraio dell'anno venturo, l'apposita certificazione.

Per completezza va, infine, precisato che il **comma 3 dell'art. 25 del D.P.R. 600/1973** prevede l'esenzione da ritenuta d'acconto in caso di erogazione di compensi di importo inferiore a 25,82 €, corrisposti dai soggetti indicati nella lettera c) del comma 1 dell'art. 73 del Tuir (enti non commerciali residenti), per prestazioni di lavoro autonomo non esercitato abitualmente e sempreché non costituiscano acconto di maggiori compensi.

12. I compensi corrisposti per prestazioni di lavoro autonomo occasionale a soggetti esteri, residenti in Paesi "White List"

... ? Rappresento una società di capitali italiana che ha commissionato una consulenza, da eseguire in via estemporanea in Italia, ad un soggetto residente in Austria, non titolare di una posizione Iva nel proprio Paese. Tale compenso è soggetto a ritenuta alla fonte? Quali adempimenti deve osservare la società in relazione alla corresponsione di tale compenso?

 Dal tenore del quesito, la prestazione commissionata al soggetto estero sembrerebbe riconducibile alla fattispecie del lavoro autonomo occasionale.

Il tema in questione è stato affrontato dall'Agenzia delle Entrate nella **R.M. n. 69/E del 21/03/2003**, ove viene precisato che, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche nei confronti dei non residenti, ai sensi dell'**art. 23, comma 1, lett. d), del Tuir**, si considerano prodotti nel territorio dello Stato «i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività

esercitate nel territorio dello Stato» (atteso il tenore letterale della disposizione, vi rientrano sia i redditi derivanti dalle attività esercitate in forma professionale, sia quelli derivanti da attività occasionali).

La citata disposizione va coordinata con l'**art. 3, c. 1 del Tuir**, in base al quale l'Irpef si applica sul reddito complessivo formato, per i soggetti non residenti, soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Sotto il profilo delle modalità di tassazione di tali redditi, opera l'**art. 25, comma 2 del D.P.R. n. 600/1973**, in virtù del quale, qualora i compensi e le somme imponibili sono corrisposti a soggetti non residenti, il committente deve operare una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 30%. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. Il combinato normativo dispone, dunque, quale regola generale, l'assoggettamento a tassazione in Italia dei redditi derivanti da attività di lavoro autonomo occasionale esercitate sul territorio dello Stato da persone fisiche non residenti, mediante un prelievo alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 30% delle somme imponibili, che il committente residente deve effettuare, in quanto sostituto d'imposta.

Tuttavia, la potestà impositiva nazionale in tal caso trova una precisa limitazione derivante dall'applicazione delle norme di diritto internazionale, tra le quali rilevano, *in primis*, le **convenzioni bilaterali** sottoscritte dall'Italia con diversi Paesi; per la predisposizione di tali strumenti, l'Italia ha optato per lo schema convenzionale OCSE.

Le convenzioni attualmente vigenti dedicano il **paragrafo 14** al trattamento fiscale dei redditi che una persona fisica residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo, prevedendone l'**imponibilità nel solo Stato di residenza del prestatore**. Unica eccezione si ha nel caso in cui il prestatore disponga nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio della propria attività

(fattispecie che si presenta incompatibile con lo svolgimento di lavoro autonomo occasionale).

Tale trattamento viene confermato *in toto* dal **par. 14 della Convenzione siglata tra Italia ed Austria per evitare le doppie imposizioni, ratificata dalla Legge 18/10/1984, n. 762**.

Di conseguenza, per il caso proposto, la potestà impositiva sul reddito derivante dalla prestazione di lavoro autonomo occasionale spetterà allo Stato austriaco, con conseguente possibilità per il prestatore di richiedere al committente residente la non applicazione della ritenuta alla fonte del 30%.

Le procedure da espletare da parte del soggetto non residente per richiedere l'applicazione delle disposizioni convenzionali sono le seguenti:

- presentare al committente italiano la **certificazione di residenza** rilasciata dal competente ufficio fiscale austriaco;
- allegare la documentazione attestante l'applicabilità delle disposizioni convenzionali (in merito, con **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. n. 2013/84404**, sono stati approvati i nuovi modelli per richiedere l'applicazione delle disposizioni convenzionali).

A tal proposito, infatti, il Ministero delle Finanze in più circostanze ha precisato che i sostituti d'imposta hanno la facoltà, sotto la propria responsabilità, di applicare direttamente l'esenzione o le minori aliquote previste nelle Convenzioni vigenti fra l'Italia e lo Stato di residenza del beneficiario del reddito.

Qualora, infine, in presenza delle condizioni per usufruire delle più favorevoli disposizioni convenzionali, venga comunque applicata la ritenuta, il soggetto austriaco potrà ottenerne successivamente il rimborso, presentando apposita istanza al Centro Operativo di Pescara, entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del prelievo della ritenuta (ai sensi dell'**art. 37 del D.P.R. n. 602/1973**), contenente:

- l'attestazione di residenza ai fini tributari in Austria, rilasciata dalla propria Autorità fiscale;
- la dichiarazione di esistenza o meno di una base fissa in Italia, cui siano

- riconducibili i redditi in relazione ai quali si chiede il rimborso dell'imposta;
- dichiarazione di esistenza di eventuali altre specifiche condizioni previste dalla Convenzione bilaterale.

L'istanza deve essere corredata della documentazione atta a comprovare il prelievo effettivo dell'imposta alla fonte (rilasciata dal committente residente).

13. I compensi corrisposti per prestazioni di lavoro autonomo occasionale al cittadino italiano residente in un Paese "Black List"

... ? Sono titolare di un'azienda di confezioni che intende operare prossimamente sul mercato cinese. Per la penetrazione di tale mercato ho commissionato in via del tutto occasionale, una consulenza ad un cittadino italiano, residente a Hong Kong, che non ci risulta titolare di aziende, posizioni Iva o quant'altro. Per il regolamento finanziario del corrispettivo concordato il prestatore ci ha comunicato le coordinate bancarie e richiesto il pagamento dell'importo lordo, senza l'effettuazione di alcuna ritenuta, dichiarando che il corrispondente reddito viene tassato nel suo territorio di residenza. Non sono convinto di tale procedura. Come ci dobbiamo comportare?

... ✍ A prescindere dalla posizione fiscale dichiarata dal soggetto prestatore con riferimento al proprio Paese di residenza (Hong Kong), alla fattispecie in esame appare applicabile, almeno in linea teorica, il contenuto dell'**art. 2, comma 2-bis del Tuir**, in virtù del quale "si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale".

Ora, in assenza di tale decreto istitutivo della "White List", occorre fare riferimento, al contrario, al **D.M. 4 maggio 1999** che individua gli Stati e territori aventi un regime fiscale

privilegiato (cd. "Black List"), ricomprendendovi, appunto, la Regione di Hong Kong.

Ciò significa che, salva la prova contraria, che il prestatore potrà fornire, ove interessato, all'Amministrazione Finanziaria italiana, lo stesso deve ritenersi residente in Italia; di conseguenza, il committente dovrà calcolare ed operare sul compenso lordo corrisposto la ritenuta fiscale del 20%, nonché rilasciare al prestatore l'apposita certificazione della ritenuta operata entro il 28 febbraio dell'anno successivo.

14. I compensi corrisposti per prestazioni di lavoro autonomo occasionale a soggetti esteri, residenti in Paesi "Black List"

... ? Rappresento una società di capitali che ha fruito di una prestazione di lavoro autonomo occasionale resa in Italia da un soggetto estero (non professionista) residente nel Principato di Monaco. Come ci si deve comportare in occasione del pagamento, ai fini degli obblighi del sostituto d'imposta?

... ✍ Il tema in questione è stato affrontato dall'Agenzia delle Entrate nella **R.M. n. 69/E del 21/03/2003**, ove viene precisato che, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche nei confronti dei non residenti, ai sensi dell'**art. 23, comma 1, lett. d), del Tuir**, si considerano prodotti nel territorio dello Stato «i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato» (atteso il tenore letterale della disposizione, vi rientrano sia i redditi derivanti dalle attività esercitate in forma professionale, sia quelli derivanti da attività occasionali).

La citata disposizione va coordinata con l'**art. 3, c. 1 del Tuir**, in base al quale l'Irpef si applica sul reddito complessivo formato, per i soggetti non residenti, soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Sotto il profilo delle modalità di tassazione di tali redditi, opera l'**art. 25, comma 2 del D.P.R. n. 600/1973**, in virtù del quale, qualora i compensi e le somme imponibili sono corrisposti a soggetti

non residenti, il committente deve operare una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 30%. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. Il combinato normativo dispone, dunque, quale regola generale, l'assoggettamento a tassazione in Italia dei redditi derivanti da attività di lavoro autonomo occasionale esercitate sul territorio dello Stato da persone fisiche non residenti, mediante un prelievo alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 30% delle somme imponibili, che il committente residente deve effettuare, in quanto sostituto d'imposta.


La potestà impositiva nazionale in tal caso trova una precisa limitazione derivante dall'applicazione delle norme di diritto internazionale, tra le quali rilevano, in primis, le convenzioni bilaterali sottoscritte dall'Italia con diversi Paesi; per la predisposizione di tali strumenti, l'Italia ha optato per lo schema convenzionale OCSE.

Le convenzioni attualmente vigenti dedicano il paragrafo 14 al trattamento fiscale dei redditi che una persona fisica residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo, prevedendone l'imponibilità nel solo Stato di residenza del prestatore.

Tuttavia, **la Repubblica Italiana non ha sottoscritto alcuna convenzione per evitare le doppie imposizioni con il Principato di Monaco**; di conseguenza, riprendendo quanto affermato dall'Agenzia nella citata R.M. n. 69/E del 21/03/2003, **il committente dovrà operare la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 30%** su tutte le somme corrisposte al prestatore residente in tale Principato, a fronte dell'attività di lavoro autonomo occasionale svolta in Italia, ivi comprese quelle corrisposte a titolo di rimborso delle spese per viaggio, vitto e alloggio eventualmente sostenute e documentate dal prestatore stesso.

15. I compensi di lavoro autonomo occasionale corrisposti da committenti non residenti in Italia

... ? Ho ricevuto un incarico per una prestazione di lavoro autonomo di natura occasionale (non sono titolare di partita Iva) da svolgere in Slovenia, da parte di una società ivi residente. Faccio presente di essere pensionato, titolare di altri redditi di lavoro autonomo occasionale svolto in Italia, di avere già aperto una posizione previdenziale alla Gestione Separata Inps in quanto ho già superato la soglia di esenzione contributiva. Quali adempimenti incombono sul sottoscritto in relazione al compenso che riceverò dal committente estero?

 Va preliminarmente precisato che i compensi in argomento, essendo percepiti da un soggetto residente, sono sottoposti a tassazione in Italia in virtù del **world wide income principle** sancito dall'**art. 3, c. 1 del Tuir (principio di tassazione su base mondiale)**, in virtù del quale le persone fisiche residenti sono tassate in Italia sui redditi ovunque prodotti. **Il prestatore dovrà, pertanto, dichiarare tali redditi nel quadro RL della propria dichiarazione**; infatti, le relative istruzioni prevedono, al quadro RL - rigo RL 15 - UNICO PF 2013, l'indicazione dei compensi derivanti da attività di lavoro autonomo, anche se svolte all'estero, non esercitate abitualmente (il contribuente, essendo pensionato, potrebbe dichiarare tale reddito anche nel mod. 730, compilando il rigo D5 con il codice "2" in colonna 1).

Tuttavia, trattandosi di prestazioni occasionali svolte in uno Stato estero da un prestatore residente in Italia, prevalgono le norme di diritto internazionale e *in primis*, le disposizioni contenute nella convenzione bilaterale per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali, sottoscritta tra i due Paesi interessati.

Ora, la **convenzione tra Italia e Slovenia**, ratificata con la **Legge 29 maggio 2009 n. 76**, in vigore dal 12/01/2010, prevede, al **paragrafo 14**, che i redditi che una persona fisica residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività

indipendenti di carattere analogo, sono imponibili nel solo Stato di residenza del prestatore, salvo quest'ultimo non disponga nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio della propria attività (fattispecie che si presenta incompatibile con lo svolgimento di una prestazione lavoro autonomo occasionale).

L'imponibilità in Italia di tale reddito comporterebbe, almeno in ipotesi, la possibilità di assoggettarli a ritenuta alla fonte a titolo di acconto e quindi il riconoscimento in capo al committente della qualifica di sostituto d'imposta; in effetti tale qualifica è attribuita, a mente dell'**art. 23, c. 1 D.P.R. n. 600/1973** (espressamente richiamato dall'art. 25, c. 1 dello stesso decreto), tra gli altri, a tutti i soggetti di cui all'art. 73, c. 1 del Tuir, ovvero anche alle società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (cfr. lett. d); tali soggetti, in virtù del combinato normativo richiamato, risulterebbero in astratto obbligati, nel nostro ordinamento, a effettuare la ritenuta a titolo di acconto.

In relazione alla tematica, il Ministero delle Finanze, con la **R.M. 08.07.1980, n. 649**, ha chiarito che l'ente estero è senza dubbio ricompreso fra i sostituti d'imposta, precisando, tuttavia, che nel caso «*di enti che non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi nel nostro Paese in quanto quivi non soggetti d'imposta, si esprime l'avviso che nei confronti di tali enti mancherebbero i presupposti per attribuire loro la funzione di sostituto d'imposta*». Il dicastero precisa che tali enti, ancorché siano da ricomprendersi, sotto il profilo soggettivo, fra i soggetti indicati al primo comma dell'art. 23, «*ne vengono **oggettivamente esclusi per ovvii motivi attinenti alla delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato***».

Di conseguenza, qualora la società slovena sia priva di soggettività passiva in Italia, il compenso dalla medesima corrisposto al prestatore residente non dovrà essere assoggettato a ritenuta alla fonte italiana. Detta ritenuta dovrà, di converso, essere operata qualora il committente non residente sia per qualche motivo tenuto autonomamente a presentare

dichiarazione dei redditi in Italia (in presenza, ad esempio, di una stabile organizzazione in Italia); in tal caso l'ente riveste la qualifica di sostituto d'imposta e dovrà adempiere a tutti i conseguenti obblighi di versamento, dichiarazione e certificazione delle ritenute operate.

È peraltro possibile che il compenso corrisposto dalla società slovena al prestatore italiano venga assoggettato a ritenuta fiscale in ossequio alla normativa specifica di tale Paese estero; in tal caso, il prestatore potrebbe invocare l'applicazione della Convenzione bilaterale, richiedendo al committente estero di non effettuare la ritenuta fiscale ovvero, anche in alternativa, richiederne il rimborso alla competente Autorità fiscale slovena.

Qualora, infine, il reddito prodotto in Slovenia rimanga, per qualche motivo, tassato in tale Paese a titolo definitivo (quindi senza l'ottenimento dello sgravio o del rimborso), rimane ferma per il contribuente residente la possibilità di fruire del credito d'imposta, secondo le disposizioni contenute nell'art. 165 del Tuir.

Ma il quesito proposto presenta profili di interesse anche in relazione ai contributi previdenziali eventualmente dovuti sul reddito percepito per la prestazione occasionale svolta all'estero (l'autore del quesito ha infatti precisato di aver già superato la soglia reddituale di € 5 000): sul punto non si rilevano chiarimenti da parte dell'Ente previdenziale.

Si ritiene che, qualora il reddito soggetto a contribuzione sia corrisposto da un committente non residente (non obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi in Italia e non soggetto agli obblighi della previdenza italiana), tutti i **relativi adempimenti** (versamenti e comunicazioni contributive) **debbono essere, quantomeno in via prudenziale, posti in essere direttamente dal prestatore**.


Quanto alle modalità di versamento, si ritiene che il prestatore debba versare l'intero contributo dovuto sul reddito percepito dal committente estero (e non solo la quota di 1/3) entro il termine previsto per il versamento

dell'Irpef a saldo dell'anno in cui il compenso è stato percepito, mediante mod F24.

Si suggerisce, comunque, prima di procedere ai predetti adempimenti di interpellare in merito l'Ufficio Inps competente per territorio, onde verificare la correttezza della procedura ai fini del corretto accredito dei contributi nella propria posizione previdenziale aperta nella Gestione Separata.

16. L'interscambio informativo tra Stati sui redditi percepiti da soggetti non residenti sul proprio territorio

... ? Svolgo da diversi anni attività di lavoro autonomo occasionale, non organizzata in modo professionale, nei confronti anche di aziende estere. Esiste un sistema di scambi informativi tra Stati diversi per cui tali redditi sono comunicati all'Amministrazione Finanziaria italiana?

 La tematica proposta va inquadrata nella fattispecie dei redditi di lavoro autonomo occasionale corrisposti ad un soggetto residente, da parte di un committente estero, tematica nella quale ci si chiede se il committente estero rivesta la qualifica di sostituto d'imposta per l'Irpef dovuta in Italia dal prestatore residente e se esista la possibilità che tali redditi siano in qualche modo monitorati dall'Amministrazione fiscale del Paese di residenza del committente e comunicati a quella italiana.

In merito al primo quesito, il Ministero delle Finanze, con **la R.M. 08.07.1980, n. 649**, ha fornito i chiarimenti ampiamente delineati nell'ambito del precedente quesito.

Ma il richiamato documento di prassi accenna, altresì, alla possibilità che gli Stati, legati da obblighi specifici di cooperazione amministrativa in materia tributaria, possano efficacemente scambiarsi reciprocamente informazioni sui redditi percepiti nel proprio territorio da persone fisiche residenti in altri Stati.

In merito, va rilevato che attualmente l'interscambio informativo viene previsto e

disciplinato da diversi strumenti giuridici di cooperazione internazionale e sovranazionale; si fa, in particolare, riferimento:

- alle **convenzioni bilaterali** strutturate secondo lo schema OCSE, che contengono al paragrafo 26 la base giuridica per lo scambio bilaterale di informazioni ai fini fiscali, che può essere eseguito **a richiesta, in modo spontaneo o automatico**. In taluni casi, sulla base di tali disposizioni sono stati sottoscritti specifici **accordi amministrativi per lo scambio di informazioni** (l'Italia ha sottoscritto, allo stato attuale, 18 accordi amministrativi di natura tecnica, non soggetti a ratifica parlamentare), per la concreta regolamentazione dei flussi informativi che possono riguardare anche le remunerazioni di lavoro autonomo e i compensi assimilati;
- ai **"Tax Information Exchange Agreement"** (TIEA), accordi sottoscritti (sulla base di un modello predisposto dall'OCSE) per disciplinare lo scambio di informazioni "su richiesta" in materia fiscale tra Paesi, Giurisdizioni e Territori con i quali non sono in vigore Convenzioni contro le doppie imposizioni (allo stato, l'Italia ha sottoscritto tali accordi con Isole Cook, Gibilterra, Jersey, Bermuda, Guernsey, Isole Cayman, Isola di Man);
- alle **convenzioni multilaterali**: ci si riferisce, in particolar modo, alla Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, aperta alla firma degli Stati membri del Consiglio d'Europa e dei Paesi membri OCSE, siglata a Strasburgo il 25/01/1988 (ratificata dall'Italia con la Legge 10/02/2005 n. 19 (in vigore dal 01/05/2006); la convenzione dedica un'intera sezione all'interscambio informativo (tripartito nelle forme: a richiesta, automatico e spontaneo);
- agli strumenti del **diritto comunitario**: si deve fare riferimento, in particolare, alla **Direttiva 15 febbraio 2011, n. 2011/16/UE** – Direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (che ha abrogato la direttiva 77/799/CEE).

L'ESPERTO RISPONDE


Ritornando agli obblighi specifici di cooperazione amministrativa in materia tributaria, citati nella citata R.M. n. 649/1980, assumono particolare rilevanza le disposizioni sullo "scambio automatico" informativo, contenute nella Direttiva n. 2011/16/UE; dopo aver definito, tra i considerando iniziali, il carattere strategico dello scambio automatico per potenziare il corretto accertamento delle imposte nelle situazioni transfrontaliere e per lottare contro la frode, l'art. 8 ne prevede l'obbligatorietà, disciplinandone l'ambito di applicazione e le condizioni.

Tra le categorie di redditi che dovranno essere oggetto di scambio automatico obbligatorio fra gli Stati comunitari, è prevista proprio quella dei **redditi da lavoro**, che ricomprende, ovviamente, quelli di lavoro autonomo, anche occasionale (dovranno essere comunicate le informazioni disponibili, nelle banche dati delle Amministrazioni Fiscali dei Paesi aderenti, sui periodi d'imposta dal 1° gennaio 2014).

L'art. 14, comma 2 della Direttiva prevede, altresì, l'obbligo per le Autorità competenti degli Stati membri di inviare una volta all'anno agli altri Stati membri interessati un riscontro dello scambio automatico di informazioni, in conformità delle modalità pratiche convenute bilateralmente.

17. Al superamento della soglia reddituale di esenzione di € 5.000 per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, sorge l'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata Inps

... ? A seguito di varie prestazioni di lavoro autonomo occasionale, ho raggiunto nell'anno in corso un reddito di 5.000 euro. Il nuovo committente mi ha riferito che dovrei iscrivermi alla Gestione Separata Inps. È corretta questa informazione? Tengo a precisare che sono un lavoratore dipendente e quindi verso già i contributi previdenziali all'Inps.

 Nonostante l'autore del quesito sia già titolare di una posizione previdenziale collegata al proprio status di lavoratore dipendente,

qualora svolga attività di lavoro autonomo occasionale (ancorché nei confronti di più committenti) ed il reddito che ne deriva superi nell'anno l'ammontare complessivo di € 5.000, lo stesso ha **l'obbligo di iscriversi alla Gestione Separata Inps ed assoggettare i redditi superiori a detta soglia al contributo previdenziale, con le aliquote in vigore al momento della corresponsione di ogni compenso "oltre soglia"**.

L'obbligo è stato introdotto dall'**art. 44, comma 2 del D.L. 30/09/2003 n. 269 convertito dalla Legge 24/11/2003 n. 326**, in virtù del quale a decorrere dal 1° gennaio 2004 i soggetti esercenti attività di lavoro autonomo occasionale sono iscritti alla Gestione Separata di cui all'articolo 2, comma 26, della Legge 8 agosto 1995, n. 335 (cd. Riforma Dini), solo qualora il reddito annuo derivante da dette attività sia superiore ad euro 5.000 (considerando la somma dei compensi corrisposti da tutti i committenti occasionali).

L'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata nasce nel momento e nell'anno in cui il lavoratore supera il predetto limite di reddito: pertanto, i lavoratori autonomi occasionali con reddito da lavoro autonomo occasionale non superiore a cinquemila euro nell'anno solare non sono obbligati né all'iscrizione alla Gestione Separata né al versamento di contributi previdenziali.

Sotto il profilo procedurale, all'insorgenza dell'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata, il lavoratore autonomo occasionale ha 30 giorni di tempo per provvedere a tale adempimento; a partire **dal 1° gennaio 2012 la domanda di iscrizione deve essere presentata esclusivamente in via telematica**, collegandosi al sito dell'Inps (www.inps.it), previa compilazione del relativo modulo di iscrizione nel quale, oltre ai dati anagrafici ed eventuali recapiti, vanno inserite informazioni in merito all'inizio dell'attività e alla tipologia di attività svolta.

18. Sul reddito di lavoro autonomo occasionale superiore alla soglia di € 5.000 deve essere operata anche la ritenuta previdenziale

... ? Oltre ad avere un impiego come dipendente presso un'azienda privata, ho svolto alcune prestazioni di lavoro autonomo occasionale per una società che commercializza software. Per tali prestazioni ho raggiunto nell'anno in corso un reddito di 5.000 euro. Poiché effettuerò un'ulteriore prestazione analoga nel prossimo mese, come devo impostare la nota di pagamento da consegnare al committente ai fini della determinazione del compenso lordo e netto? Devo iscrivermi alla Gestione Separata Inps?

... / Avendo l'autore del quesito già raggiunto la soglia reddituale di esenzione da contributo previdenziale di 5.000 euro, il compenso che percepirà dal committente nel mese successivo dovrà essere assoggettato tanto a ritenuta fiscale quanto a quella previdenziale.

Essendo il prestatore un lavoratore dipendente (quindi già titolare di una posizione previdenziale connessa a tale tipologia di impiego), **il reddito superiore alla predetta soglia di esenzione dovrà essere assoggettato a ritenuta previdenziale con aliquota 22% (aliquota previdenziale della Gestione Separata Inps così fissata dall'art. 1, comma 79 della Legge n. 247/2007, come modificato per l'anno 2014 dal comma 491 dell'art. 1 della L. 147/2013, per i soggetti pensionati o già titolari di altra forma pensionistica obbligatoria).**

Pertanto, se ad esempio il compenso pattuito è pari a 1.000 € (in assenza di rimborsi di spese deducibili, poste a carico del committente e indicate nella nota di pagamento) e lo stesso deve essere interamente assoggettato a ritenuta sia ai fini fiscali che previdenziali, entrambe le ritenute si calcolano sull'ammontare lordo di tale compenso, come segue:

- compenso pattuito: € 1.000;
- ritenuta d'acconto Irpef: € 200 (20% di € 1.000)
- contributo previdenziale: € 220 (22% di € 1.000, di cui € 146,67 a carico del committente, € 73,33 a carico del prestatore).

In sostanza, ai fini Inps, il committente dovrà effettuare una ritenuta previdenziale pari al 7,33% del compenso lordo.

La nota di pagamento sarà di conseguenza impostata come segue:

- compenso lordo: € 1.000,00
- ritenuta Irpef 20%: (-) € 200,00
- ritenuta Inps 7,33%: (-) € 73,33
- Compenso netto: € 726,67

Quanto al secondo quesito proposto, **il prestatore ha l'obbligo di iscriversi alla Gestione Separata Inps, obbligo introdotto dall'art. 44, comma 2 del D.L. 30/09/2003 n. 269 convertito dalla Legge 24/11/2003 n. 326, in virtù del quale a decorrere dal 1° gennaio 2004 i soggetti esercenti attività di lavoro autonomo occasionale sono iscritti alla Gestione Separata di cui all'articolo 2, comma 26, della Legge 8 agosto 1995, n. 335 (cd. Riforma Dini), solo qualora il reddito annuo derivante da dette attività sia superiore ad euro 5.000 (considerando la somma dei compensi corrisposti da tutti i committenti occasionali).**

Sotto il profilo procedurale, all'insorgenza dell'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata, il lavoratore autonomo occasionale ha 30 giorni di tempo per provvedere a tale adempimento; a partire dal 1° gennaio 2012 la domanda di iscrizione deve essere presentata esclusivamente in via telematica, collegandosi al sito dell'Inps (www.inps.it), previa compilazione del relativo modulo di iscrizione nel quale, oltre ai dati anagrafici ed eventuali recapiti, vanno inserite informazioni in merito all'inizio dell'attività e alla tipologia di attività svolta.

19. La ritenuta previdenziale subita per prestazioni di lavoro autonomo occasionale è un onere deducibile dall'Irpef del prestatore

... ? In relazione all'attività di lavoro autonomo occasionale svolta dal sottoscritto nell'anno 2013 nei confronti di un'azienda privata, quest'ultima ha trattenuto anche i contributi Inps a mio carico, versandoli direttamente alla Gestione Separata Inps. Posso portare in deduzione dal mio reddito parte di tali

contributi, o sono tutti di pertinenza del committente?

Dal testo del quesito si desume che i compensi corrisposti all'autore dello stesso, da parte del committente, hanno superato la soglia di esenzione contributiva di € 5.000 e che, pertanto, sull'eccedenza è stato applicato il carico contributivo suddiviso secondo le quote di legge (2/3 a carico del committente, 1/3 a carico del prestatore occasionale).


La ripartizione stabilita dalla legge per il carico previdenziale connesso a tale tipologia di prestazioni vincola i due soggetti anche in riferimento al diritto di deduzione dell'onere sostenuto; in altri termini, il committente ha sì versato l'intero importo della contribuzione scaturente dalle prestazioni di lavoro autonomo occasionale, ma la terza parte della somma l'ha versata per conto del prestatore dopo averla trattenuta dal pagamento del compenso.

Di conseguenza, **i 2/3 dei contributi così calcolati e versati all'Inps costituiranno onere deducibile per il committente; il rimanente terzo costituirà, invece, onere deducibile per il prestatore** che potrà indicarlo al rigo rigo E21, colonna 2 del Mod. 730/2014, ovvero al rigo RP21, colonna 2 del Mod. Unico/2014.

Quale **documento probatorio** dell'onere previdenziale sostenuto, il prestatore dovrà conservare, oltre alla nota di pagamento predisposta per l'incasso del compenso, la **certificazione** rilasciata dal committente entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di pagamento, ove devono essere indicati, oltre alle ritenute fiscali subite, anche i contributi previdenziali trattenuti (con **R.M. n. 8/1034 del 31 ottobre 1977**, l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto sufficiente, ai fini di tale obbligo, anche la lettera di accompagnamento del compenso, purché contenga gli elementi di tale certificazione, e cioè, l'indicazione del sostituto d'imposta, la causale, l'ammontare lordo delle somme corrisposte, nonché l'ammontare della ritenuta effettuata).

20. L'iscrizione alla Gestione Separata Inps si effettua una tantum e vale per l'intera vita del lavoratore

... ? Sono un dipendente di un'amministrazione pubblica; da quest'anno ricevo incarichi da varie società editoriali per l'effettuazione di corsi di aggiornamento professionale per dottori commercialisti ed esperti contabili, nonché per la partecipazione a seminari e convegni, attività che comunque ritengo possedere natura occasionale, in quanto conseguenti ad incarichi estemporanei e non ripetibili. Come devo regolarmi sotto il profilo previdenziale, considerato che sono già titolare di una posizione contributiva come pubblico dipendente?

 Va subito precisato che, qualora il reddito annuo derivante dalle attività di lavoro autonomo occasionale (ancorché svolte nei confronti di più committenti) non superi l'ammontare complessivo di € 5.000, il prestatore non ha alcun obbligo contributivo (a prescindere dal fatto che sia o meno già iscritto ad una cassa previdenziale o comunque titolare di una posizione contributiva in essere).


Di contro, **al superamento di tale soglia di esenzione contributiva, il prestatore occasionale ha l'obbligo di iscriversi alla Gestione Separata Inps** ed assoggettare i redditi superiori a detta soglia al contributo previdenziale, con le aliquote in vigore al momento della corresponsione di ogni compenso "oltre soglia". L'obbligo è stato introdotto dall'art. 44, comma 2 del D.L. 30/09/2003 n. 269 convertito dalla Legge 24/11/2003 n. 326, in virtù del quale a decorrere dal 1° gennaio 2004 i soggetti esercenti attività di lavoro autonomo occasionale sono iscritti alla Gestione Separata di cui all'articolo 2, comma 26, della Legge 8 agosto 1995, n. 335 (cd. Riforma Dini), solo qualora il reddito annuo derivante da dette attività sia superiore ad euro 5.000 (considerando la somma dei compensi corrisposti da tutti i committenti occasionali). Ai lavoratori autonomi occasionali, sul piano procedurale e amministrativo, si applicano le stesse regole già previste per i collaboratori

coordinati e continuativi in materia di iscrizione, ripartizione del contributo, versamento e denuncia, nonché le regole generali in materia di aliquote, massimale, accredito contributivo, prestazioni pensionistiche e non; pertanto, **l'onere contributivo deve essere ripartito tra i due contraenti nella seguente misura: 1/3 a carico del prestatore, 2/3 a carico del committente.**

Poiché l'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata e di versamento dei relativi contributi nasce nel momento in cui viene superata la soglia di € 5.000 annui, il prestatore è tenuto a comunicare ai committenti interessati, all'inizio dei singoli rapporti e, tempestivamente, durante il loro svolgimento, l'avvenuto superamento di tale soglia reddituale; **l'iscrizione alla Gestione Separata dovrà essere effettuata una sola volta, nel momento in cui la soglia di 5.000 € viene superata, ed avrà effetto per l'intera vita del percipiente.**

21. Le aliquote di finanziamento della Gestione Separata Inps

...? Sono titolare di un rapporto di lavoro dipendente a tempo determinato con scadenza 30 settembre 2014. Sono contemporaneamente titolare di redditi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale nei confronti di vari committenti, prestazioni che continueranno anche dopo la cessazione del rapporto di lavoro dipendente. Al superamento della soglia di esenzione contributiva di € 5.000 quali aliquote contributive saranno applicabili ai singoli compensi di lavoro autonomo occasionale?

 **La Legge Finanziaria 2007** ha introdotto una notevole semplificazione del sistema delle aliquote di finanziamento della Gestione Separata Inps, riducendole a due, per tutte le categorie di soggetti iscrivibili alla Gestione stessa e per qualunque livello di reddito (ovviamente fino a concorrenza del massimale vigente nell'anno); tanto premesso, attualmente è prevista l'applicazione di:

- un'**aliquota piena**, per tutti i soggetti privi di altra copertura previdenziale obbligatoria e non pensionati;
- un'**aliquota ridotta**, per tutti i soggetti già iscritti ad altre forme di previdenza obbligatoria o già titolari di pensione (diretta o indiretta).

Per la corretta individuazione dell'aliquota da applicare (piena o ridotta), è necessario far riferimento al periodo di esercizio dell'attività di lavoro autonomo occasionale, indipendentemente dal momento in cui viene erogato il compenso. Pertanto, considerando il caso posto all'attenzione, per le prestazioni di lavoro autonomo occasionale svolte entro il 30 settembre (periodo nel quale il soggetto è iscritto ad altra forma di previdenza obbligatoria), andrà applicata l'aliquota ridotta, anche se al momento dell'erogazione del compenso la sua posizione sarà variata; per il periodo successivo (per il quale si presume il soggetto non sia titolare né di pensione, né di ulteriori rapporti assicurativi), andrà applicata l'aliquota piena.

Tuttavia, qualora al momento dell'erogazione del compenso l'aliquota (piena o ridotta) fosse variata, in applicazione del principio di cassa previsto per la Gestione Separata lo stesso compenso verrà assoggettato all'aliquota vigente. In altri termini:

- il periodo di attività lavorativa incide sul tipo di aliquota (piena o ridotta);
- il periodo di corresponsione del compenso determina la misura dell'aliquota.

In realtà, per l'anno 2014 il sistema delle aliquote risulta maggiormente articolato per l'intervento di alcuni provvedimenti normativi.

Con la **Circolare n. 18 del 04/02/2014** l'INPS ha fornito indicazioni sulle aliquote contributive e di computo e sul massimale e minimale per l'anno 2014 per i soggetti iscritti alla Gestione Separata, alla luce delle novità introdotte dalla L. 147/2013, Legge di Stabilità 2014.

In particolare, a seguito delle modifiche apportate dal **comma 491 dell'art. 1 della citata L. 147/2013** all'art. 1, comma 79 della Legge n. 247/2007, i soggetti iscritti alla Gestione Separata, già assicurati presso altre forme

19

previdenziali obbligatorie o titolari di pensione scontano **l'aliquota contributiva e di computo per l'anno 2014 nella misura del 22%** (la precedente modifica al citato art. 1, c. 79, operata dall'art. 2, comma 57 della Legge n. 92/2012, come modificato dall'art. 46-bis, comma 1, lett. g) del D.L. n. 83/2012 nella versione della Legge di conversione n. 134/2012, aveva fissato l'aliquota per l'anno 2014 nella misura del 21%).

Rimane invariata, di contro, **per l'anno 2014 l'aliquota del 28%** (prevista sempre dall'art. 1, c. 79 della Legge n. 247/2007, come modificato dall'art. 2, comma 57 della Legge n. 92/2012, a seguito dell'ulteriore modifica operata dall'art. 46-bis, comma 1, lett. g) del D.L. n. 83/2012 nella versione della Legge di conversione n. 134/2012), per tutti gli altri soggetti iscritti in via esclusiva alla Gestione Separata.

Rimane altresì invariata l'aliquota aggiuntiva dello **0,72%** per gli iscritti che non siano pensionati o che non risultino già assicurati ad altra forma previdenziale obbligatoria, finalizzata al finanziamento dell'onere derivante dall'estensione agli stessi della tutela relativa alla maternità, agli assegni per il nucleo familiare, alla degenza ospedaliera, alla malattia ed al congedo parentale.

Va poi segnalato, per completezza, che il **comma 744 della Legge n. 147/2013** ha previsto per i lavoratori autonomi, titolari di posizione fiscale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (quindi, liberi professionisti e non lavoratori autonomi occasionali), iscritti in via esclusiva alla Gestione Separata, **per l'anno 2014, l'aliquota contributiva ridotta del 27%** (in luogo di quella prevista dall'art. 1, comma 79 della Legge n. 247/2007 nella misura del 28%).

Pertanto, le aliquote applicabili per il caso in commento, per la contribuzione alla Gestione Separata nell'anno 2014, sono le seguenti:

- **22% per le prestazioni svolte entro il 30/09/2014;**
- **28,72% per le prestazioni svolte dal 01/10/2014 al 31/12/2014.**

Ovviamente, come già accennato, per individuare la corretta aliquota applicabile, si deve avere riguardo alle misure effettivamente

vigenti all'atto del pagamento del corrispettivo, che potrebbero variare, ad esempio, per opera di successivi provvedimenti normativi.

Le predette aliquote 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 L. 335/1995, che per l'anno 2014 è pari a € 100.123,00; mentre il minimale di reddito di cui all'art. 1, comma 3, della L. 233/1990, che garantisce l'attribuzione di un'intera annualità contributiva, è pari, per l'anno 2014, ad € 15.516,00.

22. I massimali e minimali della Gestione Separata Inps

... ? Sono iscritto alla Gestione Separata Inps in quanto da alcuni anni percepisco redditi di lavoro autonomo occasionale da vari committenti. Quali sono i minimali e i massimali della contribuzione a tale Gestione per l'anno 2014?

... ✍ Il massimale di reddito per l'accredito contributivo, previsto dall'art. 2, c. 18 della Legge n. 335/1995, è stato fissato per il 2014 in € 100.123,00. Per quanto concerne l'accredito dei contributi, basato sul minimale di reddito di cui all'articolo 1, comma 3, della Legge n. 233/1990, **per l'anno 2014 detto minimale è pari ad euro 15.516.**

Pertanto, i titolari di redditi di lavoro autonomo occasionale, per i quali il calcolo della contribuzione avviene con l'aliquota del 22% avranno l'accredito dell'intero anno con un contributo annuo di euro 3.378,54 (= euro 15.516 x 22%), mentre gli iscritti per i quali il calcolo della contribuzione avviene con l'aliquota del 28,72% avranno l'accredito dell'intero anno con un contributo annuo pari ad euro 4.410,53 (= euro 15.516 x 28,72%), di cui 4.299,96 ai fini pensionistici.

Di contro, qualora alla fine dell'anno il predetto minimale non sia stato raggiunto, vi sarà una contrazione dei mesi accreditati in proporzione

L'ESPERTO RISPONDE

al contributo versato (cfr. art. 2, comma 29, L. 335/1995).

23. Le modalità di versamento dei contributi alla Gestione Separata Inps

... ? La nostra azienda ha commissionato alcune prestazioni di lavoro autonomo occasionale a vari soggetti residenti. I compensi saranno assoggettati, ricorrendone i presupposti, a contribuzione destinata alla Gestione Separata Inps. Quali sono le modalità di versamento di tali contributi?

... Il versamento dei contributi (quelli dovuti dal committente, unitamente a quelli dovuti dal prestatore e trattenuti al momento del pagamento del compenso a quest'ultimo) deve essere eseguito dal committente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di corresponsione del compenso, compilando l'apposita sezione "Inps" del mod. F24, utilizzando le causali in uso per le collaborazioni coordinate e continuative:

- **causale CXX** per i contributi dovuti per soggetti non titolari di pensione (diretta o indiretta) e non titolari di ulteriori contemporanei rapporti assicurativi;
- **causale C10** per i contributi dovuti per soggetti titolari di pensione (diretta o indiretta) e/o titolari di ulteriori contemporanei rapporti assicurativi.

24. La base imponibile previdenziale nel lavoro autonomo occasionale

... ? Nel caso di corresponsione di compensi per lavoro autonomo occasionale soggetti a contribuzione previdenziale, la base imponibile per l'applicazione di tale contribuzione coincide con quella determinata ai fini fiscali per il calcolo della ritenuta in acconto dell'Irpef?

... Come precisato dall'Inps nella **Circolare n. 103/2004**, l'imponibile previdenziale, per coloro che superano la soglia reddituale annua di

esenzione di 5.000 €, è costituito dal **compenso lordo erogato al lavoratore, dedotte eventuali spese poste a carico del committente e risultanti dalla fattura (o ricevuta)**. Sotto il profilo fiscale, invece, nella nozione di compenso da assoggettare a ritenuta d'acconto rientrano anche eventuali rimborsi spese inerenti la produzione del reddito, ancorché si tratti di rimborsi relativi a spese analiticamente documentate, eccettuati solo i rimborsi delle anticipazioni in nome e per conto del committente (cfr. RM n. 69/E del 21 marzo 2003). Ne consegue che, in presenza di spese poste a carico del committente e a lui addebitate, la base imponibile fiscale su cui applicare la ritenuta e quella previdenziale sono diverse; in particolare:

- quella fiscale è rappresentata dall'importo complessivamente addebitato al committente (comprensivo delle spese poste a suo carico);
- quella previdenziale è rappresentata invece dal solo compenso riferito alla prestazione di lavoro, al netto quindi di tali spese.

Va, da ultimo, precisato che la parte di contributo a carico del lavoratore (pari a un terzo dell'intero importo dovuto), ancorché rappresenti una quota deducibile dal suo reddito, non va riconosciuta dal committente in sede di applicazione della ritenuta fiscale con le stesse modalità previste, invece, per i collaboratori coordinati e continuativi in genere, dal momento che per i lavoratori occasionali non trovano applicazione le disposizioni fiscali previste dall'articolo 51 del Tuir. Di conseguenza, la ritenuta d'acconto Irpef del 20% dovrà essere effettuata sul compenso al lordo non solo dei rimborsi spese ma anche della ritenuta previdenziale a carico del prestatore. A ogni modo, il contributo trattenuto dal committente potrà essere computato quale onere deducibile nel quadro RP, in occasione della compilazione del modello Unico, ovvero nel quadro E del modello 730.

L'ESPERTO RISPONDE

25. La comunicazione dei dati previdenziali relativi ai redditi di lavoro autonomo occasionale

... ? La nostra azienda, da quest'anno, sta fruendo di prestazioni di lavoro autonomo occasionale eseguite da vari soggetti, non titolari di partita Iva, che svolgono in via abituale attività di lavoro dipendente, iscritti alla Gestione Separata. Ci si chiede quali siano gli obblighi comunicativi per la nostra azienda, in relazione ai contributi calcolati su tali redditi.

... A decorrere dal mese di gennaio 2005, l'art. 44 del D.L. n. 269/2003, convertito dalla Legge n. 326/2003, ha previsto la mensilizzazione dei flussi retributivi per i datori di lavoro e figure assimilate. Essi pertanto devono trasmettere mensilmente per via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato, tutti i dati necessari all'aggiornamento delle posizioni contributive dei lavoratori. Per le prestazioni di lavoro autonomo occasionale occorre indicare **nel campo "Tipo Rapporto" il codice "09"**.

Per i committenti, l'invio della comunicazione deve avvenire entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di pagamento dei compensi, indipendentemente dal periodo di attività cui si riferiscono. L'invio richiede la preventiva certificazione del file da parte dell'apposito software di controllo Inps.

26. I rimborsi delle anticipazioni nel lavoro autonomo occasionale

... ? A seguito di formale incarico per l'esecuzione di una prestazione di lavoro autonomo occasionale, ho sostenuto delle spese di pertinenza esclusiva del committente (acquisto valori bollati, pagamento di imposte e diritti camerali e di segreteria). Qual è il trattamento fiscale e previdenziale del rimborso di tali anticipazioni? Come devono essere intestati i documenti giustificativi di tali oneri?

... Rientrano nel concetto di "anticipazioni" le spese sostenute dal prestatore in nome e per

conto del committente, debitamente e analiticamente documentate (es: acquisto di valori bollati, diritti di cancelleria, visure, imposte e tasse, etc).

Sono spese che il committente avrebbe comunque sostenuto lui stesso se avesse posto in essere in prima persona (quindi, non in via mediata) l'attività oggetto della prestazione professionale.

In tali casi, i documenti giustificativi delle spese devono essere intestati al committente, in quanto trattasi di costo sostenuto in suo nome e per suo conto, comportando per il prestatore solo un'anticipazione finanziaria.

I rimborsi di tali spese al prestatore danno origine ad una "partita di giro" fra spese e rimborsi, trattandosi in definitiva di mero ripristino patrimoniale dello stesso, il quale ha, di fatto, solo anticipato il denaro per il proprio committente, per ragioni puramente pratiche.

Il sostenimento di tali spese da parte del prestatore, essendo effettuate in nome e per conto del committente, fa nascere in capo al primo un diritto di credito nei confronti del secondo; **il loro rimborso non costituisce, di conseguenza, reddito per il prestatore**. Pertanto, il rimborso di tali anticipazioni non va assoggettato a ritenuta alla fonte, né a contributi previdenziali (a supporto di tale orientamento, cfr. **R.M. 360393 del 16/01/1978**). Per la non imponibilità è, tuttavia, necessario che i documenti giustificativi delle spese sostenute, oltre ad essere intestati al committente, vengano allegati in originale alla nota di addebito consegnata allo stesso.

Ne consegue che il prestatore non dovrà portare in deduzione i relativi costi, in quanto trattasi di spese inerenti alla produzione del reddito del committente-mandante e non a quelle di lavoro autonomo del prestatore-mandatario. Poiché tale rimborso è fuori campo Iva, nel caso in cui lo stesso fosse superiore a € 77,47, è obbligatorio apporre una marca da bollo da € 2,00 (salvo i casi in cui è prevista l'esenzione da imposta in modo assoluto), ai sensi del combinato disposto dagli art. 13, tabella allegato A al D.P.R. 642/1972 e art. 7-bis, comma 3 del D.L.


26/04/2013, n. 43 convertito dalla Legge 24/06/2013, n. 71.

La misura pari a 2,00 euro dell'imposta di bollo è stata così stabilita dal comma 3 dell'art. 7-bis citato, a partire dal 26 giugno 2013 (data di entrata in vigore della Legge di conversione n. 71/2013); in precedenza l'imposta di bollo era prevista nella misura fissa di € 1,81. La stessa disposizione, con la medesima decorrenza, ha innalzato ad € 16,00 l'imposta di bollo prima prevista nella misura di € 14,62.

Va infine precisato che qualora tali spese non siano documentate, sono soggette a ritenuta d'acconto, nonché imponibili ai fini previdenziali nel caso di iscrizione alla Gestione Separata INPS.

27. I rimborsi delle spese sostenute dal lavoratore per la prestazione occasionale

... ? Sono un lavoratore dipendente: svolgo saltuariamente delle consulenze a beneficio di alcune aziende private in materia di ambiente. Per l'esecuzione di tali prestazioni mi sposto sul territorio nazionale, sostenendo personalmente spese per vitto, alloggio e viaggio. In accordo con i committenti, inserisco tali spese nella nota di pagamento per il relativo rimborso, in aggiunta rispetto al compenso vero e proprio. Chiedo qual è il corretto trattamento di tali rimborsi ai fini della ritenuta fiscale? Chiedo inoltre se tali spese siano deducibili dal reddito di lavoro autonomo occasionale.

 Il tema segnalato dall'autore del quesito è quello dei rimborsi delle spese necessarie per lo svolgimento dell'attività da parte del prestatore occasionale; vi rientrano, ad esempio, le spese di vitto e alloggio, le spese di viaggio, ovvero le spese non documentate analiticamente (cd. rimborsi forfettari), quali le indennità di trasferta, i rimborsi chilometrici, etc. Si tratta, in sostanza, di tutte quelle spese che il prestatore sostiene in nome proprio, ma per conto (o, più correttamente, nell'interesse) del committente. Sotto il profilo reddituale, per i rimborsi riconosciuti nell'ambito di una prestazione di

lavoro autonomo occasionale, occorre fare riferimento alle norme che disciplinano la determinazione di tale tipologia di redditi, contenute nell'**art. 71, c. 2, primo periodo del Tuir**, in virtù del quale i **redditi di lavoro autonomo occasionale sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.**

Secondo il disposto normativo, pertanto, il prestatore potrà legittimamente portare in deduzione dal reddito di lavoro autonomo occasionale, tutte le spese, comprese quelle rimborsate dal committente a titolo di vitto, alloggio, viaggio, trasporto, etc., purché:

- siano idoneamente **documentate**;
- siano **strettamente necessarie** per l'esecuzione della prestazione;
- siano dedotte nel periodo d'imposta in cui viene dichiarato il compenso cui si riferiscono;
- se rimborsate dal committente, siano sommate ai compensi cui si riferiscono;
- non siano superiori al corrispettivo cui si riferiscono (possono essere dedotte per un importo massimo pari a quello del compenso complessivo incassato per la specifica prestazione);
- siano debitamente **inserite in apposito prospetto** indicante, distintamente per ciascuna delle prestazioni eseguite, l'ammontare lordo dei compensi, l'importo delle spese inerenti a ciascuna delle operazioni stesse e il reddito conseguito; detto prospetto deve essere conservato ed esibito, a richiesta, agli Organi accertatori (come previsto dalle istruzioni al quadro RL della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche, nonché dalle istruzioni al rigo D5 del mod. 730).

La deducibilità integrale delle spese oggetto di rimborso da parte del committente, in presenza delle condizioni sopra elencate, viene indirettamente riconosciuta dall'Agenzia delle Entrate nella **R.M. n. 49/E dell'11/07/2013**, ove viene precisato che, nell'ipotesi di prestazioni di lavoro autonomo occasionale per il cui svolgimento è previsto solamente il rimborso delle spese strettamente necessarie per l'esecuzione delle medesime o l'anticipo delle

23

stesse da parte del committente, si genera un reddito diverso, derivante dal lavoro autonomo occasionale, pari a zero, anche se le spese sono sostenute in un diverso periodo d'imposta.

In merito alla tipologia dei rimborsi spese idonei ad azzerare il reddito da lavoro autonomo occasionale, nello stesso documento interpretativo l'Agenzia vi ricomprende i rimborsi spese di viaggio, vitto e alloggio, qualora debitamente certificati, e ancorché direttamente sostenute (o, meglio, anticipate) dal committente.

Quanto all'assoggettamento di tali rimborsi spese a ritenuta alla fonte, occorre fare riferimento all'**art. 25 del D.P.R. n. 600/1973** ove, al primo comma, viene disposto che **i soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23**, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente, **devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa**.

Ora, a differenza del rimborso delle anticipazioni, **i rimborsi forfettari e "a piè di lista" rientrano nel concetto di "proventi comunque denominati"** per il lavoratore autonomo occasionale (analogamente a quanto previsto per i professionisti), in quanto il legislatore fiscale li considera inerenti alla produzione del reddito dello stesso; di conseguenza, il loro rimborso, da parte del committente, li rende assoggettabili a ritenuta alla fonte.

Sul punto, importanti precisazioni sono state fornite nella **R.M. n. 69 del 21/03/2003**, ove l'Agenzia delle Entrate, invitata a fornire chiarimenti in ordine alla imponibilità o meno a ritenuta d'acconto dei rimborsi spese corrisposti a prestatori d'opera occasionali (peraltro stranieri) da un Ente, ossia a chiarire se tali rimborsi siano da ricomprendere tra i "compensi comunque denominati" indicati nell'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973, ritiene doversi fare preliminare riferimento all'art. 54, comma 1 del Tuir, in base al quale i compensi per lavoro autonomo sono computati al netto solamente dei contributi previdenziali e assistenziali

stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde (ossia, per i lavoratori autonomi occasionali, al netto dei soli contributi che la legge stabilisce a carico del committente, pari a 2/3 dell'importo complessivo); conseguentemente, ritiene che nella nozione di compenso debbano ricondursi anche i rimborsi di spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo.

Il documento di prassi precisa poi che, per quanto concerne il lavoro autonomo occasionale, l'art. 71, comma 2, del Tuir, nel prevedere che i redditi di lavoro autonomo occasionale di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir "sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione" riconduce, sostanzialmente, fra i proventi percepiti anche i rimborsi spese inerenti alla produzione del reddito.

Conclude quindi l'Agenzia affermando che "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 D.P.R. n. 600 del 1973, alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto nella misura del 20 per cento".

Tale meccanismo fa sì che l'addebito al committente dei rimborsi spese da parte del prestatore di lavoro autonomo occasionale sia solo una partita di giro: di fatto, il prestatore da un lato computerà il rimborso quale componente positivo di reddito e dall'altro potrà dedurre dal proprio reddito i costi sostenuti.

28. Il trattamento degli acconti ricevuti dal lavoratore autonomo occasionale

... ? Per l'esecuzione di una prestazione di lavoro autonomo occasionale, per la quale è stato concordato con il committente un compenso di 4.000 € ho ricevuto dal committente stesso un acconto di 1.000 a copertura delle spese che dovrò sostenere per l'esecuzione della

L'ESPERTO RISPONDE

prestazione stessa. Chiedo se tale acconto debba essere assoggettato a ritenuta fiscale.

... Il tema in questione è stato trattato, di riflesso, nella **R.M. n. 20/E del 20/03/1998**; in tale documento di prassi l'Agenzia, affrontando proprio il tema delle anticipazioni fornite (in acconto) dal committente al professionista (ma il principio può essere esteso al caso delle prestazioni di lavoro autonomo occasionale), precisa che **la ritenuta deve essere effettuata dal committente-sostituto d'imposta nel momento in cui avviene la liquidazione definitiva del compenso e non quanto è stato corrisposto l'acconto.**

Pertanto, l'acconto non subirà alcuna imposizione alla fonte; tuttavia dovrà essere indicato con tale causale nella relativa nota di pagamento, nonché espressamente richiamato nel documento di liquidazione del compenso complessivamente concordato.

Ovviamente, la ritenuta fiscale andrà operata sull'importo complessivo indicato in tale ultimo documento, al lordo dell'acconto già corrisposto al prestatore.

29. I rimborsi spese per prestazioni gratuite di lavoro autonomo occasionale

... ? Sono il Presidente di una Onlus operante nel settore dell'assistenza sociale. In via occasionale conferiamo incarichi ad alcune persone, sia italiane che straniere, quali relatori per convegni su particolari materie connesse ai fini istituzionali dell'Ente. Alcune di queste persone non sono titolari di partita Iva e, in ogni caso, alle stesse viene riconosciuto il solo rimborso delle spese per viaggio, vitto e alloggio connesse all'incarico, senza alcun compenso, e dietro presentazione dei relativi documenti giustificativi. Ci si chiede come vanno trattati tali rimborsi spese sotto il profilo della ritenuta d'acconto e come devono essere trattati sotto il profilo fiscale dai singoli lavoratori autonomi occasionali.

... Il tema in questione è stato compiutamente trattato dalla **R.M. n. 49/E del 11/07/2013**, in risposta ad un interpello appositamente formulato.

L'interpello viene proposto da un Istituto che, nell'ambito delle proprie attività, invita docenti e ricercatori di altre istituzioni scientifiche a visitare i propri laboratori e a svolgere seminari scientifici (c.d. invited speakers), favorendo la divulgazione e lo scambio reciproco delle conoscenze. A tali docenti e ricercatori, che in genere non svolgono attività di lavoro autonomo abituale, l'Istituto non eroga alcun compenso a titolo personale, limitandosi al solo rimborso delle spese sostenute (viaggio, vitto e alloggio) o al sostenimento diretto delle stesse.

Viene, pertanto, chiesto se debba essere applicata la ritenuta alla fonte prevista dall'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 nell'ipotesi di rimborso analitico delle spese ai docenti e ricercatori e nell'ipotesi di spese prepagate.

L'Agenzia evidenzia, *in primis*, che i redditi di lavoro autonomo non abituale sono determinati, proprio in ragione della loro occasionalità, tenendo conto del collegamento specifico tra il compenso e le spese sostenute per conseguirlo, in quanto deducibili nel periodo di imposta in cui sono percepiti i compensi cui dette spese si riferiscono in modo specifico (cd. **principio di cassa ibrido**). Di conseguenza, l'Agenzia osserva che, nell'ipotesi di prestazioni di lavoro autonomo occasionale per il cui svolgimento è previsto solamente il rimborso delle spese strettamente necessarie per l'esecuzione della prestazione stessa o l'anticipo delle stesse da parte del committente, si genera un reddito diverso, derivante dal lavoro autonomo occasionale, pari a zero, anche se le spese sono sostenute in un diverso periodo d'imposta.

Ritiene quindi possibile per l'Istituto, in un'ottica di semplificazione, per evitare che lo stesso sia gravato dall'obbligo di effettuare e versare la ritenuta alla fonte in ipotesi di attività occasionali di carattere sostanzialmente gratuito, in quanto il compenso è pari alle spese sostenute, non assoggettare alla ritenuta alla fonte di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 i rimborsi spese di viaggio, vitto, e alloggio,

25

nell'ipotesi in cui le spese stesse siano solamente quelle strettamente necessarie per lo svolgimento dei seminari, previa acquisizione dei titoli certificativi delle medesime. Ritieni, poi, che detta soluzione, alle medesime condizioni, trovi applicazione anche nell'ipotesi in cui le spese siano direttamente sostenute dall'Istituto.

Coerentemente con tale principio, la stessa Agenzia sostiene che **la semplificazione debba operare anche in capo al percipiente, che non è, pertanto, tenuto a riportare dette somme e le corrispondenti spese nella dichiarazione dei redditi** (si reputa comunque opportuna, per vari profili, la conservazione dei documenti posti in essere per l'erogazione dei rimborsi spese in argomento).

Si ritiene, peraltro, che l'agevolazione operi anche con riferimento ai contributi previdenziali destinati alla Gestione Separata Inps, per i rimborsi spese puri, percepiti dal lavoratore autonomo occasionale che abbia superato la franchigia reddituale annua di 5.000 € (in quanto in tali casi il "reddito della prestazione" è pari a zero).

Ritiene inoltre l'Agenzia che **tale semplificazione operi anche nel caso in cui gli invited speakers siano soggetti fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato; questi ultimi, pertanto, non dovranno subire la ritenuta alla fonte, a titolo d'imposta**, stabilita dal comma 2 dell'art. 25 del D.P.R. 600/1973, nella misura del 30% (a prescindere dall'esistenza o meno di una convenzione bilaterale che ne disciplini il trattamento fiscale).


Precisa, poi, che detta semplificazione non è invece applicabile quando il compenso, anche nella forma di spese rimborsate o anticipate dal committente, eccede le spese strettamente necessarie per lo svolgimento dell'attività occasionale, facendo venir meno il carattere sostanzialmente gratuito dell'attività stessa. In tal caso, l'intero importo erogato dal committente costituirà compenso di lavoro autonomo occasionale assoggettabile a ritenuta, ai sensi del citato art. 25.

Infine, con riferimento alla posizione dell'erogante, l'Agenzia precisa che per il

committente rimane ferma, in ogni caso, la rilevanza dei costi, anche ai fini dell'Irap.

30. Bonus di 80 euro anche ai lavoratori autonomi occasionali

... ? Sono un lavoratore dipendente con reddito stimato per il 2014 di ca. 22.000 euro. Nel medesimo anno ho percepito anche compensi di lavoro autonomo occasionale per 1.550 euro (regolarmente assoggettati a ritenuta fiscale). Posso fruire del bonus di 80 euro previsto dal mese di maggio 2014?

 Il bonus fiscale oggetto del quesito è stato introdotto dall'art. 1 del D.L. n. 66/2014, che prende il nome di **"Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati"**. La novella normativa riconosce un **credito** ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, la cui imposta lorda, determinata su detti redditi, sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti.

Dalla lettura del testo si evince che esso sarà ad importo "fisso" (**640 euro**), senza distinzioni, nella fascia tra gli 8.000 e i 24.000 euro di reddito annuo. Per chi percepisce invece, un reddito superiore ai 24.000 euro ma fino a 26.000 euro, è previsto un **"meccanismo di décalage"** che si ottiene mediante l'applicazione della seguente formula:

- **bonus annuo spettante** = $640 \times [(26.000 - \text{reddito complessivo}) / 2.000]$.
- Per effetto di tale meccanismo il beneficio andrà ad azzerarsi al raggiungimento di un livello di reddito complessivo pari a 26.000 euro.
- Il credito in esame, che non concorre alla formazione del reddito del dipendente per espressa previsione normativa, è riconosciuto per l'anno 2014, in attesa dell'intervento normativo strutturale da attuare con la legge di stabilità per l'anno 2015.

- La norma richiede di verificare i seguenti tre presupposti per la maturazione del diritto al credito:
- il contribuente deve percepire **redditi di lavoro dipendente**, di cui all'art. 49, comma 1 del Tuir (ovvero **alcuni redditi assimilati** previsti dal successivo art. 50, comma 1);
- il contribuente titolare di tali tipologie di redditi deve avere un'**imposta lorda, determinata su detti redditi, di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro** loro spettanti in base al comma 1 dell'art. 13 del Tuir;
- il **reddito complessivo** del contribuente non deve superare, nell'anno d'imposta 2014, l'ammontare di **26.000 euro** (assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze).

La norma prevede, tra l'altro che, per l'anno 2014, i sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del D.P.R. n. 600/1973 riconoscono il credito eventualmente spettante "in via automatica" e "ripartendolo fra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dal primo periodo di paga utile".

Pertanto, l'importo complessivo del credito spettante sarà attribuito dal datore di lavoro pro quota per i restanti mesi dell'anno 2014, in via automatica, a partire da quello di maggio.

Ciò comporta che i sostituti d'imposta, che erogano le tipologie di redditi che conferiscono ai beneficiari il diritto al bonus, devono riconoscere il credito spettante in aggiunta alle retribuzioni erogate, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella **Circolare n. 8/E del 28/04/2014**, i sostituti di imposta devono determinare la spettanza del credito e il relativo importo sulla base dei dati reddituali a loro disposizione. In particolare, dovranno effettuare le verifiche di spettanza del credito e del relativo importo in base al reddito previsionale e alle detrazioni riferiti alle somme e valori che il sostituto corrisponderà durante l'anno, nonché in base ai dati di cui i sostituti

d'imposta entrano in possesso, ad esempio, per effetto di comunicazioni da parte del lavoratore, relative ai redditi rivenienti da altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno 2014.

La medesima circolare precisa, infatti, che **i contribuenti che non hanno i presupposti** per il riconoscimento del beneficio, ad esempio perché titolari di un reddito complessivo superiore a euro 26.000 derivante da redditi diversi da quelli erogati dal sostituto d'imposta, **sono tenuti a darne comunicazione al sostituto d'imposta** il quale potrà recuperare il credito eventualmente già erogato dagli emolumenti corrisposti nei periodi di paga successivi a quello nel quale è resa la comunicazione e, comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

Con riferimento al quesito proposto, per quanto evidenziato circa il funzionamento del bonus, è possibile affermare che, allo stato, il contribuente interessato ha diritto al bonus stesso, diritto che gli sarà riconosciuto automaticamente dal proprio datore di lavoro in aggiunta alle retribuzioni relative ai mesi di maggio e seguenti.


Sebbene, infatti, la norma vincoli il credito in oggetto al possesso delle predette specifiche tipologie reddituali, nulla dispone, tuttavia, in riferimento alla percezione anche di altri redditi, come, ad esempio, di lavoro autonomo occasionale. In particolare, non è previsto che la percezione anche di tali redditi non agevolati possa impedire l'utilizzo della misura di vantaggio in relazione ai redditi di lavoro dipendente che, invece, ne possono fruire.

Ovviamente, dovrà essere rispettato il limite di reddito complessivo di 26.000; a tal fine, l'autore del quesito dovrà costantemente monitorare la situazione del proprio reddito complessivo dell'anno 2014, comunicando tempestivamente al proprio datore di lavoro l'eventuale superamento, per effetto della concomitanza di ulteriori redditi (diversi da quelli dell'abitazione principale e relative pertinenze) delle **due soglie reddituali di attenzione** (€ 24.000 oltre la quale il credito spetta in misura ridotta; € 26.000 al raggiungimento della quale il bonus è escluso).

La mancata comunicazione di tali circostanze comporta l'obbligo per il contribuente di restituire, in tutto o in parte, il bonus indebitamente percepito, in sede dichiarativa.

31. Omesso versamento ritenute

... ? Sono l'amministratore di una società di persone; nel 2013 abbiamo corrisposto un compenso di lavoro autonomo occasionale ad un nostro collaboratore. Per un errore interno non abbiamo versato la ritenuta operata in quell'occasione, pari a € 500. Come possiamo regolarizzare tale omissione? È coinvolto anche il nostro collaboratore in relazione al nostro errore?

 Ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs n. 471/1997, l'omesso versamento della ritenuta è punito con la sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato. Tuttavia, se la violazione non è stata già constatata, e comunque, non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza, l'omesso versamento della ritenuta fiscale operata nell'anno 2013 può essere regolarizzato mediante l'istituto del ravvedimento operoso disciplinato dall'art. 13, comma 1, lett. b) del D.Lgs n. 472/1997, in base al quale la sanzione è ridotta a 1/8 (è pari, pertanto, al 3,75%), qualora il versamento omesso sia eseguito entro il termine per la presentazione della dichiarazione (del sostituto d'imposta) relativa all'anno 2013, ovvero **entro il 31 luglio 2014** (la sanzione, nel caso proposto è pari ad € 18,75 da versare con codice tributo: **8906**).

Ai sensi del successivo comma 2, il ravvedimento si rende efficace qualora il pagamento della sanzione ridotta venga eseguito contestualmente al versamento della ritenuta omessa (€ 500) e degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno (2,50% dal 01/01/2012 al 31/12/2013, 1% dal 01/01/2014 al 31/12/2014). Gli interessi

vanno sommati alla ritenuta (quindi utilizzando il medesimo codice tributo: **1040**).

In capo al collaboratore che ha ricevuto il compenso per lavoro autonomo occasionale, al netto della ritenuta effettuata dal committente, non si ravvisa alcuna responsabilità in termini sanzionatori; quest'ultimo potrà legittimamente scomputare in sede dichiarativa la ritenuta subita, sulla base dell'apposita certificazione rilasciata dal committente.

Esperto Risponde Fiscal Focus: le date da ricordare

Argomento	Già pubblicate
Detrazione risparmio energetico e comunicazione	18/03/2014
Spesometro 2014 (anno 2013)	26/03/2014
Operazioni con operatori sammarinesi	01/04/2014
Territorialità delle prestazioni di servizi	08/04/2014
Il modello 730/2014	15/04/2014
Terreni e Fabbricati	29/04/2014
Dividendi e capital gain	06/05/2014
Variazioni in aumento e in diminuzione nel Quadro RF	13/05/2014
Società di Comodo	20/05/2014
Il lavoro autonomo occasionale	27/05/2014
Argomento	Prossime uscite
Saldo 2013 e Acconti 2014	03/06/2014
Studi di Settore	10/06/2014