SOMMARIO

Introduzione

Capitolo 1 - Reddito di lavoro autonomo - Aspetti generali
1.1 Premessa 7
1.2 I tratti caratteristici delle società tra professionisti 8
1.3 Lavoro autonomo "occasionale" 12
1.4 Casi particolari di redditi di lavoro autonomo 14
1.5 Altri redditi di lavoro autonomo 16
1.6 Lettera di incarico professionale 22

Capitolo 2 - Reddito di lavoro autonomo: componenti positivi
2.1 Premessa 28
2.2 Incasso dei compensi con modalità diverse dal contante 28
2.3 Plusvalenze e minusvalenze 31
2.4 Corrispettivi cessione clientela e elementi immateriali 33
2.5 Costituzione di studi associati e cessione della clientela 35
2.6 Compenso del professionista per l'attività di amministratore 37
2.7 Compensi percepiti dal professionista dopo la cessazione dell'attività 39
2.8 Interessi attivi 41
2.9 Indennità di maternità 41
2.10 Indennità risarcitoria spese sostenute 41

Capitolo 3 - Reddito di lavoro autonomo: componenti negativi
3.1 Deducibilità spese: aspetti generali 43
3.2 Pagamenti con modalità diverse dal contante 43
3.3 L'ammortamento dei beni materiali 44
3.4 L'ammortamento dei beni immateriali 46
3.5 Beni immobili in proprietà, leasing o locazione 46
3.6 Plusvalenze o minusvalenze immobiliari 53
3.7 Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione 56
3.8 Utenze in caso di utilizzo promiscuo dell'immobile 59
3.9 Mezzi di trasporto 59
3.10 Spese telefoniche 62
3.11 Spese per prestazioni di lavoro 64
3.12 Indeducibilità dei compensi ai familiari 64
3.13 Spese di rappresentanza 65
3.14 Omaggi alla clientela 67
3.15 Omaggi a dipendenti e collaboratori 67
3.16 Spese di vitto e alloggio 67
3.17 Spese di vitto e alloggio con finalità di rappresentanza 68
3.18 Spese di trasferta 69
3.19 Spese sostenute direttamente dal committente 69
3.20 Ripartizione spese comuni tra professionisti 72
3.21 Rimborso spese anticipate in nome e per conto del cliente 73

3.22 Partecipazioni a convegni 74
3.23 Spese per la certificazione delle competenze 77
3.24 Polizze per mancato pagamento delle prestazioni 77
3.25 Interessi passivi 77
3.26 Imu immobili strumentali 77
3.27 Deduzione forfetaria 10% dell'Irap versata 78
3.28 Deduzione dell'Irap costo del lavoro 78
3.29 Beni provenienti dal patrimonio personale 78
3.30 Restituzione di somme dopo la cessazione dell'attività 78
3.31 Indeducibilità delle sanzioni 79
3.32 Somme ricevute in deposito 79

Capitolo 4 - Redditi di lavoro autonomo - Principali riflessi Iva
4.1 Svolgimento di più attività 81
4.2 Detrazione Iva su acquisti per attività separate 82

Capitolo 5 - Ritenuta fiscale sui redditi di lavoro autonomo
5.1 Ambito applicativo delle ritenute sui compensi di lavoro autonomo 84
5.2 Compensi incassati dagli eredi del professionista 85
5.3 Prestazioni rese in Italia da professionisti non residenti 85
5.4 Convenzioni contro le doppie imposizioni 86
5.5 Prestazioni rese da professionisti italiani a non residenti 87
5.6 Versamenti di ritenute in eccesso 88
5.7 Scomputo delle ritenute 88
5.8 La novità prevista dalla Legge delega 89

Introduzione

La disciplina del reddito di lavoro autonomo trova l'inquadramento normativo negli articoli 53 e 54 del Tuir. In particolare, nell'articolo 53 del Tuir, la norma, al comma 1, fornisce una definizione di lavoro autonomo ("*professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle di impresa commerciale o agricola*"), mentre, al comma 2, fornisce una elencazione di attività che - anche se non esercitate nell'ambito dell'attività professione - generano un reddito di lavoro autonomo. Sul fronte Iva, il riferimento è all'articolo 5 del D.P.R. 633/1972 il quale prevede l'assoggettamento ad imposta dell'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo.
Ai sensi dell'articolo 54 del Tuir, il reddito di lavoro autonomo è costituito dalla "differenza" tra:
- i compensi "percepiti" nel periodo di imposta;
- le spese effettivamente sostenute nel periodo d'imposta inerenti l'attività professionale.

La determinazione del reddito di lavoro autonomo avviene in base al "principio di cassa", ossia il reddito deve essere fiscalmente imputato nell'anno in cui è stato finanziariamente percepito, a prescindere dal periodo d'imposta in cui è sorto il diritto all'acquisizione. Tuttavia, l'applicazione del criterio di cassa subisce alcune "deroghe": trattasi, dei canoni leasing di beni strumentali, delle quote di ammortamento e delle quote di TFR.

Concorrono alla formazione del reddito professionale anche le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali e i corrispettivi percepiti per la cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Da non sottovalutare, poi, le novità della legge delega in materia di lavoro autonomo. Il disegno di legge, infatti, prevede per i soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo:
- la realizzazione di una migliore distribuzione del carico fiscale nel tempo;
- il concorso alla formazione del reddito di tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo conseguiti;
- l'allineamento del trattamento fiscale degli immobili strumentali nonché di quelli a uso promiscuo;
- la riduzione delle ritenute operate sui compensi, nel caso in cui ci si avvalga di dipendenti e collaboratori;
- la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali.

Proponiamo, al riguardo, un pratico vademecum con l'analisi delle diverse componenti che concorrono alla determinazione del reddito nonché un focus sui riflessi Iva e sulle ritenute fiscali.

Capitolo 1

REDDITO DI LAVORO AUTONOMO - ASPETTI GENERALI

1.1 Premessa

Al fine di fornire un'analisi esaustiva delle principali disposizioni relative la disciplina del reddito di lavoro autonomo, di certo, occorre partire dalla norma che lo disciplina, ossia gli articoli 53 e 54 del Tuir. In particolare, nell'art. 53 del Tuir il legislatore fornisce, al comma 1, una definizione di lavoro autonomo ("*professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle di impresa commerciale o agricola*"), e, al comma 2, una elencazione di attività che - anche se non esercitate nell'ambito della professione - producono un reddito di lavoro autonomo.
Sul fronte Iva, l'art. 5 D.P.R. 633/1972 prevede l'assoggettamento ad imposta dell'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo.
Ciò premesso, si ricorda che quella professionale è un'attività che può essere svolta sia in forma individuale che associata.
La **professionalità** non discende dall'appartenenza ad uno specifico albo ma sussiste quando si è in presenza di un soggetto che esegue una serie di atti, coordinati e sistematici, aventi lo scopo di rispondere ad un incarico ricevuto dal committente nei confronti del quale si agisce in completa autonomia.
L'**abitualità**, invece, è un concetto che sottintende l'esecuzione di prestazioni "non" occasionali. Sul punto, è stato precisato dal Ministero (benché in via informale) che l'abitualità si presume quando il soggetto è iscritto ad un albo professionale ovvero è in possesso di un titolo abilitativo allo svolgimento di un'attività, indipendentemente dalla numerosità e frequenza delle prestazioni rese. Quindi, quando il soggetto è iscritto ad un Albo professionale anche l'esecuzione di una sola prestazione potrebbe integrare l'esercizio di un'attività abituale con conseguente assoggettamento ad Iva.
La questione è molto dibattuta e le relative valutazioni devono essere effettuate avendo riguardo ai casi concreti e alle modalità di svolgimento dell'attività. In particolare, si rammenta quanto affermato dal Ministero dell'Economia nella Nota 25.02.2015, n. 4594: "*l'iscrizione ad un albo professionale non è condizione sufficiente a ricomprendere la prestazione tra i redditi dì lavoro autonomo e per assoggettare gli stessi all'Iva, ma può essere ritenuto un idoneo presupposto all'abitualità delle prestazioni*". Tuttavia, la **carenza del requisito dell'abitualità** non fa cambiare "natura" al reddito, che rimane di lavoro autonomo anche se "occasionale" ai sensi dell'art. 67, c. 1, lett. l) del Tuir, ma comporta il non assoggettamento ad Iva dell'operazione.
L'inquadramento delle operazioni derivanti dallo svolgimento dell'attività di lavoro autonomo presuppone che il soggetto sia civilisticamente inquadrabile in base al disposto degli articoli 2222 e successivi del codice civile. Così, se non sorgono particolari difficoltà nell'inquadramento fiscale delle professioni intellettuali (disciplinate dagli articoli 2229 e seguenti del codice civile), alcune problematiche potrebbero sorgere all'atto dell'inquadramento delle attività genericamente definite nell'articolo 2222 codice civile in quanto, in alcuni casi, è alquanto sottile il confine tra l'attività di lavoro autonomo e l'attività tipicamente imprenditoriale. Occorre, dunque, valutare con attenzione se l'attività svolta comporti (o meno) un'organizzazione di beni e persone tale da configurare attività d'impresa.

Professioni non ordinistiche

Le professioni "non organizzate" in Albi o Collegi sono, ad oggi, regolamentate dalla L. 14.01.2013, n. 4. Tale disposizione prevede, tra gli altri, per i soggetti che svolgono professioni non organizzate in Albi e Collegi, l'indicazione, in ogni documento (comprese fatture), degli "estremi" della citata legge. Il mancato rispetto di tale previsione rientra tra le pratiche commerciali "scorrette" tra professionisti e consumatori, di cui al titolo III della parte II del codice del consumo, ed è sanzionato ai sensi del medesimo codice.

Centro Studi Castelli S.r.l. – *Riproduzione vietata*

1.2 I tratti caratteristici delle società tra professionisti

Benchè l'"*organizzazione*" sia un tratto essenziale dell'esercizio dell'attività di impresa, attualmente è applicabile anche all'esercizio dell'attività intellettuale, seppur con **finalità e modalità diverse**.
La L. 183/2011 prevede che "*è consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile*". Ciò significa che non è stato definito un nuovo modello societario per l'esercizio di attività professionali "*protette*", bensì che i professionisti sono liberi di scegliere tra le **tipologie esistenti di forme societarie**. Dal momento che la disciplina delle STP non è specifica, ma varia a seconda del tipo societario prescelto, è lecito creare STP costituite nella forma di **società di persone**, di **società di capitali**, di **società cooperative** e persino di **società a responsabilità limitata**, tenendo conto dei necessari accorgimenti.
Il c. 4 dell'art. 10 della L. n. 183/2011 dispone che, ai fini della qualificazione come "*società tra professionisti*", l'**atto costitutivo** deve contenere le seguenti previsioni:

- l'esercizio **in via esclusiva** dell'attività professionale da parte dei soci;
- l'ammissione, in qualità di soci, dei soli **professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi,** anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'Unione europea, purché in possesso del **titolo di studio abilitante**, ovvero soggetti **non professionisti** soltanto per prestazioni tecniche o per finalità di investimento;
- l'esposizione di **criteri e modalità** affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta;
- la designazione del socio professionista deve essere compiuta dall'**utente** o, in alternativa, dalla società comunicando previamente il nominativo per iscritto all'utente;
- la stipulazione di **polizza di assicurazione** per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale;
- la definizione della **modalità di esclusione** dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo.

Da tali aspetti si desume che **l'esercizio** dell'attività professionale fa capo alla società, mentre **l'esecuzione** della specifica prestazione spetta al singolo professionista; è evidente che il legislatore ha voluto istituire una società cui è conferito l'incarico professionale, ma con **l'obbligo di esecuzione personale** della prestazione da parte dei soci professionisti. La *ratio* di tale disposizione è con tutta probabilità quella di **salvaguardare la personalità delle prestazioni professionali.**
Considerando che la STP non può avere come **oggetto sociale** lo svolgimento diretto dell'attività professionale, bisogna segnalare quale è la differenza tra essa e la **società di mezzi o di servizi tra professionisti.** Quest'ultima, semplicemente, ha come oggetto sociale l'esercizio in comune della professione intellettuale, a differenza delle STP che consentono di conferire l'incarico professionale direttamente alla medesima società tra professionisti, nonostante l'obbligo di svolgimento dell'attività professionale sia imposto ai soci professionisti.
La STP, di fatto, non svolge e non può svolgere direttamente un'attività professionale che è, invece, svolta dai soli soci professionisti in relazione all'incarico affidatogli.
Non possono, inoltre, qualificarsi come STP le società che intendono inserire nell'oggetto sociale attività imprenditoriali in aggiunta all'attività professionale. Al contrario, è esplicitamente contemplata la possibilità che l'oggetto sociale preveda l'esercizio di più attività professionali protette, dando luogo così ad una "**società multidisciplinare**", che viene definita alla lett. b),

art. 1 del D.M. 34/2013.
Una peculiarità da analizzare riguarda le categorie di soci ammessi nelle STP: i soci abilitati all'esercizio della professione, i soci professionisti e i soci non professionisti.
In particolare, in merito a questi ultimi, è necessaria la suddivisione in due ulteriori categorie:

- **i soci per prestazioni tecniche,** i quali non potendo svolgere prestazioni professionali, si occupano solo di **mansioni ancillari** rispetto all'attività della STP;
- **i soci per finalità di investimento**, che apportano **capitale** alla società al solo **scopo lucrativo**, purché in possesso dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo professionale cui la società è iscritta: non aver riportato condanne definitive per una pena pari o superiore a due anni di reclusione per la commissione di un reato non colposo e salvo che non sia intervenuta riabilitazione e non essere stati cancellati da un Albo professionale per motivi disciplinari.

Per impedire che i soci non professionisti prendano il sopravvento all'interno delle STP, il legislatore ha previsto che il numero dei soci professionisti e la loro partecipazione al capitale sociale sia tale da determinare la **maggioranza dei due terzi** nelle deliberazioni o decisioni dei soci. In altre parole, i soci professionisti devono rappresentare almeno i **due terzi dei voti** e non possono essere numericamente inferiori ai due terzi. Il venir meno della maggioranza dei due terzi dei soci professionisti costituisce **causa di scioglimento** della società. Inoltre, la norma prevede espressamente che la partecipazione ad una STP è **incompatibile con la partecipazione ad un'ulteriore società tra professionisti**, sebbene non sia chiaro se tale divieto valga per tutti o solo per i soci professionisti.
Mentre, in merito **all'amministrazione** del tipo di società in analisi, la legge non fornisce specifiche condizioni, motivo per cui sono valide le **norme della forma sociale adottata**, potendo anche affidare ad un socio non professionista la carica di amministratore.

1.2.1 IL RAPPORTO TRA LA STP E IL CLIENTE

I conferimenti delle cariche sono determinati nel **contratto sociale** e seguono la disciplina del tipo societario prescelto; essi possono consistere in denaro, beni o servizi.
Al contrario, **l'incarico dell'assistenza è conferito dai clienti alla società**, la quale già al momento delle trattative con il cliente deve fornire le relative informazioni:

- sul diritto del cliente di chiedere che l'esecuzione dell'incarico conferito alla società sia affidata ad uno o più professionisti da lui scelti;
- sulla possibilità che l'incarico conferito sia eseguito da ciascun socio in possesso dei requisiti per l'esercizio dell'attività professionale;
- sulla presenza di situazioni di conflitto di interesse tra cliente e società, determinabili anche dalla presenza di soci con finalità di investimento.

Si evince, quindi, che sarebbe opportuno fornire ai clienti un **elenco scritto dei soci-professionisti** con le relative qualifiche professionali e il ruolo di ciascuno all'interno della STP.
La distinzione tra il conferimento dell'incarico e la sua esecuzione è, a questo punto, palese: il primo è effettuato dalla società, il secondo invece dal cliente, il quale è tutelato sin dal primo contatto con la società attraverso il diritto di informazione e il successivo diritto di scelta.
Qualora il cliente non specifichi a quale professionista preferisce affidare l'incarico, la società può procedere direttamente essa stessa a designare il professionista, sulla base dei **requisiti richiesti**, della **natura dell'incarico** e delle **competenze soggettive**.
Il socio professionista selezionato ha la facoltà di avvalersi della collaborazione di **ausiliari** o di

sostituti, a patto che il loro nominativo sia comunicato al cliente - nel rispetto dell'art. 5, c. 1 D.M. 34/2013 - il quale, a sua volta, ha diritto a manifestare il proprio dissenso entro tre giorni dalla comunicazione e a scegliere un sostituto, secondo le medesime modalità illustrate e consultando l'elenco dei titoli e delle qualifiche professionali dei collaboratori fornito dalla società. La collaborazione o la sostituzione deve avvenire sotto la diretta direzione e responsabilità del professionista incaricato.
Nel momento in cui si perfeziona il conferimento dell'incarico, la società e il cliente pattuiscono il **compenso** che, come previsto dall'art. 2233 c.c., deve essere adeguato all'importanza dell'opera e deve garantire il rispetto del decoro della professione. La società dovrà, quindi, fornire dettagliate informazioni riguardanti la complessità dell'incarico, gli eventuali oneri ipotizzabili dall'inizio alla fine dell'incarico, gli estremi e il massimale della polizza assicurativa e le voci di costo relative alle singole prestazioni.
Al momento della conclusione dell'incarico, la società potrà pattuire un compenso eventualmente maggiorato per le eventuali difficoltà riscontrate nell'esecuzione della prestazione professionale e non precedentemente ipotizzabili. Allo stesso tempo, sarà da puntualizzare anche il relativo compenso spettante agli eventuali collaboratori.

1.2.2 LA DIFFUSIONE DELLE STP: IL CASO DEI COMMERCIALISTI

La legge del 2011 presenta molti punti critici che ostacolano la sua applicazione tra le professioni ordinistiche, ad esclusione dei commercialisti che al riguardo sembrano i più interessati e recettivi.
Infatti, nonostante tale modello organizzativo non abbia ancora catturato l'interesse delle professioni regolamentate, esso trova un maggiore interesse nella **categoria dei commercialisti e degli esperti contabili**, caratterizzata da un'elevata frammentazione di modelli organizzativi. Si tratta, indubbiamente, di una tematica che coinvolge una professione che opera su un mercato in grande trasformazione, quale è quello dei servizi e della consulenza contabile e fiscale, interessato da molteplici cambiamenti - alcuni di natura più strettamente tecnologica e altri più direttamente connessi con l'evoluzione economica globale - che stanno facendo emergere i limiti delle organizzazioni adottate dalla maggior parte degli studi professionali.
Infatti, se da un lato il servizio di assistenza e consulenza contabile e fiscale - soprattutto verso le PMI - resta un servizio assolutamente necessario e indispensabile, nonostante le numerose innovazioni tecnologiche indotte dall'evoluzione normativa, da un altro lato il servizio stesso tende a svalutarsi, colpendo al cuore del modello di *business* del professionista, che in questo modo è costretto a mettere in campo processi innovativi per restare sul mercato.
Negli ultimi anni si è discusso molto sulla necessità di investire maggiormente nella struttura degli studi professionali, soprattutto riguardo lo sviluppo di adeguate **piattaforme tecnologiche**, in vista della digitalizzazione contabile e fiscale, e l'importanza della **specializzazione professionale** in modo da servire il cliente per tutte le sue necessità evitando che possa rivolgersi ad altri studi. Si è riflettuto, poi, sulla necessità di riorganizzare il modello professionale per tendere verso l'erogazione di servizi a maggior valore aggiunto.
Spesso la discussione si è incentrata sul tema dell'**aggregazione professionale**, intesa come processo che porta due o più professionisti a svolgere la professione nello stesso studio tramite la condivisione di: locali, dipendenti, collaboratori, attrezzature d'ufficio, strumenti di aggiornamento professionale e addirittura clienti, facendo leva, appunto, sulla specializzazione professionale. Del resto, la suddetta aggregazione può avvenire in molti modi diversi: è possibile creare una vera e propria società, oppure semplicemente associarsi o ancora limitarsi a

forme di condivisione esterne o, addirittura, utilizzando il *network* professionale, senza una vera e propria condivisione fisica.
In passato non era possibile fare ricorso al modello societario per l'esercizio della professione di commercialista. Ciò non toglie, però, che i professionisti, nella concreta attuazione della loro prestazione, potevano fare ricorso a molteplici modalità di **esercizio congiunto della professione**. Ad esempio, non sono pochi i riferimenti al modello, ritenuto tradizionalmente diffuso, che vede lo studio professionale - individuale o associato - affiancato da una società di servizi e/o di mezzi.
Con la L. 183/2011 si è finalmente offerta la possibilità ai professionisti di costituire la **società commerciale** in alternativa alla società semplice, all'associazione professionale o allo studio condiviso, senza necessità di fare ricorso a società di servizi o di mezzi.
Purtroppo, però, la riforma introdotta possiede numerosi limiti, tra cui i più evidenti sono la **mancanza di una disciplina fiscale** e la **carenza in più parti della disciplina giuridica**.
Tale *deficit* normativo, in essere ormai da dieci anni, ha determinato un'**incertezza** di fondo che impedisce una corretta **valutazione dei costi e dei benefici** dello strumento, bloccando di fatto il processo evolutivo delle professioni ordinistiche.
Nonostante tali criticità, come già espresso, le società tra professionisti iscritte all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili cominciano ad assumere sempre maggiore **centralità** nel dibattito sull'evoluzione e riorganizzazione della professione, soprattutto in considerazione della capacità del modello societario delle STP di ridurre il **grado di frammentazione nei modelli organizzativi** degli studi professionali a cui si è fatto cenno.
Dai dati del 2021 rilevati dal Consiglio nazionale dell'Ordine dei Commercialisti e degli Esperti Contabili è emerso che la diffusione delle STP è elevata specialmente nel **nord Italia**, ossia nelle aree del Paese dove la stessa professione appare più sviluppata, nonostante si verifichino ancora tante e massicce resistenze ad abbandonare i modelli organizzativi tradizionali, come quelli basati sull'esercizio prevalente in forma individuale e quelli articolati attraverso l'utilizzo di società commerciali strumentali.
Appare, inoltre, con tutta evidenza come la figura del socio di capitale sia ancora sostanzialmente irrilevante e, soprattutto, come, a fronte di evidenti economie di scala e di specializzazione, le STP restino prevalentemente organizzazioni di **piccola e piccolissima dimensione**.
A tal proposito, i dati e le analisi permettono di sostenere la tesi secondo cui le STP, stante la legislazione vigente e con le criticità evidenziate, rappresentino una veste giuridica ancora **poco sfruttata dal mondo delle professioni regolamentate** e, più in generale, dal mondo delle libere professioni.
In altri termini, sembra evidente che il modello delle società tra professionisti sia ad oggi efficacemente utilizzato soltanto da un ristretto numero di società, mentre la stragrande maggioranza non riesce a raggiungere soglie dimensionali adeguate. Eppure, la costituzione di una società tra professionisti consentirebbe, sostanzialmente, di **sviluppare maggiori competenze,** ottenendo adeguate **sinergie** per favorire l'espansione del proprio *business* e la possibilità di aumentare i **profitti** anche grazie all'accesso a **nuove forme di finanziamento** che spesso vengono messe a loro disposizione.

1.3 Lavoro autonomo "occasionale"

Il lavoro autonomo occasionale è riscontrabile ogni volta che l'attività è svolta:
- al di fuori da qualsiasi vincoli di subordinazione e, quindi, in assenza di coordinamento con l'attività del committente;
- senza l'inserimento nell'organizzazione aziendale del committente;
- con carattere episodico;
- in completa autonomia riguardo al tempo e alle modalità della prestazione.

Inoltre, deve trattarsi di un rapporto in cui l'interesse tra le parti, committente ed esecutore, si esaurisce al raggiungimento del risultato prestabilito. In sostanza, l'esercizio dell'attività deve essere del tutto occasionale, senza i requisiti della professionalità e della prevalenza.
In presenza di dette caratteristiche il lavoro autonomo occasionale è fiscalmente inquadrabile tra i redditi diversi di cui all'art. 67 del Tuir, fermo restando che, civilisticamente, rimane riconducibile al contratto d'opera di cui all'art. 2222 del codice civile.
In riferimento a tali redditi, l'obbligo contributivo scatta al superamento dei 5.000 euro di reddito annuo ed i contributi sono dovuti solo sulla parte eccedente tale soglia. In presenza di più rapporti sarà lo stesso prestatore occasionale a tenere informati i committenti circa l'avvenuto superamento della soglia dei 5.000 euro. Si ricorda che rientra nel compenso di lavoro autonomo occasionale anche l'ammontare dei rimborsi spese inerenti la produzione del reddito e addebitati al committente, in quanto riconducibili ai compensi percepiti nel periodo d'imposta.
L'importo dei contributi Inps a carico del prestatore va, invece, calcolato sul compenso erogato dedotte le spese poste a carico del committente e risultanti dalla ricevuta; pertanto, in presenza di spese riaddebitate al committente, la base imponibile fiscale e previdenziale sono diverse:
- la prima è costituita dall'importo complessivamente addebitato, comprensivo delle spese;
- la seconda è costituita dal solo compenso riferibile alla prestazione, al netto quindi delle spese.

Inoltre, poiché trattasi di lavoro autonomo, l'intero ammontare del compenso percepito, **al lordo della ritenuta previdenziale a carico del prestatore**, è soggetto alla ritenuta d'acconto del 20%.

Trattamento fiscale e contributivo del lavoro autonomo occasionale			
Tipologia	**Trattamento fiscale**	**Ritenuta**	**Trattamento contributivo**
Prestazioni di lavoro autonomo occasionale: reddito complessivo annuo **fino a € 5.000**	Articolo 67, c. 1, lett. l) Tuir	20% sul totale comprensivo delle spese riaddebitate	**Nessuna** contribuzione a Inps e Inail
Prestazioni di lavoro autonomo occasionale: reddito complessivo annuo **superiore a € 5.000**		20%	Contributo alla **gestione separata Inps** sul reddito eccedente € 5.000 al netto delle spese riaddebitate. Nessuna contribuzione Inail

Esempio

- Compenso: € 6.000.
- Rimborso spese documentate: € 500.
- Altri costi sostenuti per lo svolgimento dell'incarico: € 200.
- Totale compenso lordo: € 6.500 (comprensivo delle spese riaddebitate).

La ritenuta fiscale del 20% si applica al compenso lordo comprensivo delle spese riaddebitate e cioè a € 6.500. La trattenuta previdenziale per la parte a carico del prestatore (pari ad 1/3) si applica su € 1.000 e, cioè, sulla parte del reddito eccedente € 5.000 al netto delle spese riaddebitate.
Il reddito da dichiarare nel quadro RL sarà rappresentato dalla differenza tra i compensi (€ 6.500) ed i costi sostenuti (€ 700) e, quindi, pari a € 5.800.
La trattenuta previdenziale a carico del prestatore rappresenta per lo stesso un onere deducibile da indicare nel quadro RP del modello redditi. Si evidenzia che nell'ambito del lavoro autonomo occasionale, riguardo alle spese di vitto e alloggio anticipate dal committente, si applica la medesima disciplina prevista per il lavoro autonomo abituale.
Il ricorso al lavoro autonomo occasionale deve essere valutato con particolare attenzione al fine di evitare contestazioni da parte di Inps e Inail per la mancata iscrizione del lavoratore autonomo alla gestione separata e per l'omissione del versamento dei contributi. A tal fine, è opportuno verificare che la prestazione di lavoro autonomo occasionale non abbia ad oggetto la medesima attività svolta dal committente e che si tratti di un lavoro specializzato e non generico.

1.4 Casi particolari di redditi di lavoro autonomo

1.4.1 CONSULENTI DI INFORTUNISTICA STRADALE

Come precisato dalla R.M. 8/1249/1978, i compensi dei consulenti di infortunistica stradale vanno ricondotti nella nozione del reddito di lavoro autonomo in quanto costituenti il corrispettivo di prestazioni professionali svolte senza alcun vincolo di subordinazione e non ricadenti nella sfera delle attività commerciali o ausiliarie delle stesse. Si rammenta poi che, ai fini fiscali, detti compensi, oltre che maggiorati dell'Iva, vengono dagli Enti committenti assoggettati alla ritenuta d'acconto ai fini dell'Irpef di cui all'art. 25 D.P.R. 600/1973.

1.4.2 AMMINISTRATORI DI CONDOMINIO

Non appare di semplice individuazione il corretto trattamento fiscale da attribuire all'attività svolta dagli amministratori di condomìni. Si tratta, infatti, di stabilire se l'attività sia fiscalmente inquadrabile tra quelle di collaborazione coordinata e continuativa (e, quindi, assimilata al reddito di lavoro dipendente) o tra quelle di lavoro autonomo. Nella sentenza n. 62/21/05 della CTR Lazio, in riferimento al caso di un amministratore di più condomìni, viene affermato che il soggetto svolge un'attività professionale autonoma senza coordinamento con un soggetto titolare di altra attività o di un'impresa e non può, di conseguenza, essere considerato collaboratore ai sensi dell'art. 50 del Tuir. Poiché i soggetti destinatari delle prestazioni sono più di uno, mancando il rapporto di coordinamento con il committente e in presenza di un'attività organizzata, per rendere remunerative le prestazioni, sussiste anche il presupposto per l'assoggettamento ad Iva.
La sentenza ricalca, in parte, un precedente pronunciamento dell'Amministrazione finanziaria (Circolare n. 77/430400 del 24.12.1992), nel quale si affermava la natura di reddito da collaborazione per l'attività in commento; tuttavia, nello stesso, si riconduceva al reddito di lavoro autonomo (con assoggettamento ad Iva) l'attività consistente in una pluralità di prestazioni nei confronti di più condomìni, indipendentemente dall'esercizio di altre attività economiche. L'atteggiamento prudenziale che si consiglia di adottare in presenza dell'amministrazione di più condomini è quello di ricondurre l'attività tra quelle di lavoro autonomo, con conseguente attribuzione del numero di partita Iva e soggettività passiva. Si segnala che in giurisprudenza esistono diversi pareri tesi a inquadrare l'attività di amministrazione di più condomìni quali redditi di collaborazione coordinata e continuativa.

1.4.3 CONSULENZE E PERIZIE MEDICO-LEGALI

Nel caso di un medico, dipendente in rapporto esclusivo, autorizzato dall'Azienda Ospedaliera ad espletare la consulenza medico-legale a titolo personale al di fuori dell'attività intramuraria (secondo una prassi riconosciuta dal Ministero della Salute), occorre distinguere le seguenti ipotesi:
1. prestazioni rese all'autorità giudiziaria nell'ambito di un procedimento penale;
2. prestazioni rese nel quadro di un giudizio civile o per finalità assicurative, amministrative e simili.

Nel primo caso trattasi di una consulenza prestata al magistrato nel quadro del giudizio penale ed il compenso percepito costituisce reddito assimilato a quello di lavoro dipendente [art. 50, c. 1, lett. f) del Tuir] in quanto trattasi di esercizio di pubblica funzione. Il compenso, in tal caso, viene tassato come reddito di lavoro dipendente in quanto percepito da un soggetto che non svolge attività di lavoro autonomo. I predetti compensi perdono la qualificazione di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, per essere attratti nella categoria reddituale propria del soggetto esercente la pubblica funzione, nell'ipotesi in cui questi svolga attività di lavoro autonomo o di impresa. In base alla previsione del richiamato art. 50, lett. f), le attività che costituiscono pubbliche funzioni non sono di per sè idonee a configurare il presupposto soggettivo ai fini Iva, in quanto possono essere ricondotte all'esercizio di attività professionali o all'esercizio d'impresa solo se poste in essere da soggetti che svolgono altre attività di lavoro autonomo o d'impresa. Si precisa, altresì, che nel caso in cui operi, invece, l'attrazione al reddito professionale, l'attività di consulenza assume rilievo anche ai fini dell'Iva con la conseguenza che le prestazioni devono essere assoggettate al tributo con applicazione dell'aliquota Iva ordinaria.

Nella seconda fattispecie, invece, laddove l'attività sia svolta con carattere di "abitualità", il reddito è soggetto alla disciplina del lavoro autonomo. Occorre tener presente che, ove l'attività di consulenza medico-legale sia prestata in maniera occasionale, i relativi onorari saranno qualificati come redditi diversi [art. 67, c. 1, lett. l) del Tuir] in quanto trattasi di compenso derivante da attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente. In tale ultima ipotesi, attesa la mancanza di abitualità nell'esercizio dell'attività, le operazioni restano escluse dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto soggettivo. Ne deriva che il medico dipendente, in rapporto esclusivo, dell'Azienda Sanitaria Ospedaliera, qualora intenda effettuare solo in via "occasionale" prestazioni medico-legali in forza di autorizzazioni specifiche dell'Ente, non è obbligato all'apertura della partita Iva (come espressamente chiarito nella risoluzione n. 42/E del 12.03.2007).

1.4.4 ATTIVITÀ INTRAMURARIA SVOLTA DA MEDICI SPECIALIZZANDI

L'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della Risoluzione n. 254/E/2009, ha chiarito l'inquadramento fiscale dei compensi percepiti dai medici "specializzandi" autorizzati allo svolgimento dall'attività libero professionale intramuraria. In particolare, viene chiarito che - pur non essendo gli specializzandi dipendenti dall'Azienda Ospedaliera - i predetti compensi devono essere assoggettati a tassazione quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Tale orientamento deriva dalla considerazione che l'attività è svolta dagli specializzandi in base alla disciplina amministrativa di cui all'art. 72 L. 448/1998 applicata ai dipendenti. In sostanza, ai compensi percepiti dagli specializzandi si applicano le medesime disposizioni previste per i compensi dei dipendenti dell'Azienda Ospedaliera che svolgono attività professionale intramuraria.

1.4.5 CONVEGNI E DIRITTI D'AUTORE

Sono rilevanti ai fini del reddito di lavoro autonomo anche i compensi incassati dal professionista che partecipa in qualità di relatore a convegni concernenti temi trattati in suoi scritti, assoggettati alla normativa sui diritti d'autore (circolare 58/E/2001).