

***A TUTTI I CLIENTI
LORO SEDI***

Milano, 16 gennaio 2001

Circolare n. 1/2001

IL NUOVO REGIME DELLA COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA

1. Premessa

L'art. 34 della legge 21.11.2000, n. 342 (Collegato alla Finanziaria 2000) ha disposto la riclassificazione dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa. Dal 1° gennaio 2001, pertanto, tali redditi non risultano più ricompresi nella categoria dei redditi di lavoro autonomo, ma vengono invece classificati nella categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. In conseguenza di ciò, quindi, tutte “*...le somme e le utilità...*” che dal 2001 vengono corrisposte ai collaboratori devono essere determinate con le stesse regole previste per i lavoratori dipendenti.

Queste novità, ovviamente, non riguardano esclusivamente i singoli percettori, ma anche i sostituti d'imposta i quali, dovendosi adeguare alle nuove norme, sono prima di tutto obbligati ad una diversa determinazione delle ritenute, che devono essere operate in base alle regole che presiedono la disciplina dei redditi di lavoro dipendente e non più secondo quella relativa ai redditi di lavoro autonomo.

Si precisa che nella presente circolare non vengono presi in considerazione gli aspetti previdenziali connessi ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

2. La << nuova >> definizione del rapporto di collaborazione

Sin dall'emanazione del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (di seguito, DPR 917/86), le norme che hanno istituzionalmente disciplinato le tipologie e le modalità di determinazione dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa erano quelle contenute negli articoli 49, co. 2, lett. a) e 50, co. 8 del predetto decreto. A seguito della citata modifica, dette disposizioni sono state quindi abrogate con effetto dal 1° gennaio 2001 e, dalla medesima data, sono state trasfuse nella nuova lettera c-bis) dell'articolo 47 del DPR 917/86 il quale, unitamente agli articoli 46, 48 e 48-bis, disciplinano la tassazione di tutte le tipologie dei redditi di lavoro dipendente e ad essi assimilati.

Tuttavia, è opportuno precisare che la *ratio* dell'inclusione di tali rapporti nell'art. 47 del DPR 917/86 si fonda principalmente sul presupposto fondamentale delle collaborazioni: la mancanza della subordinazione. Ed è proprio tale requisito che, anche dopo la riforma, rimane il parametro di riferimento per distinguere il lavoro dipendente dalla collaborazione coordinata e continuativa.

Art. 47, co. 1, lett. c-bis), DPR 917/86

"C-BIS) LE SOMME E I VALORI IN GENERE, A QUALUNQUE TITOLO PERCEPITI NEL PERIODO D'IMPOSTA, ANCHE SOTTO FORMA DI EROGAZIONI LIBERALI, IN RELAZIONE AGLI UFFICI DI AMMINISTRATORE, SINDACO O REVISORE DI SOCIETÀ, ASSOCIAZIONI E ALTRI ENTI CON O SENZA PERSONALITÀ GIURIDICA, ALLA COLLABORAZIONE A GIORNALI, RIVISTE, ENCICLOPEDIA E SIMILI, ALLA PARTECIPAZIONE A COLLEGI E COMMISSIONI, NONCHÉ QUELLI PERCEPITI IN RELAZIONE AD ALTRI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE AVENTI PER OGGETTO LA PRESTAZIONE DI ATTIVITÀ SVOLTE SENZA VINCOLO DI SUBORDINAZIONE A FAVORE DI UN DETERMINATO SOGGETTO NEL QUADRO DI UN RAPPORTO UNITARIO E CONTINUATIVO SENZA IMPIEGO DI MEZZI ORGANIZZATI E CON RETRIBUZIONE PERIODICA PRESTABILITA, SEMPRECHÉ GLI UFFICI O LE COLLABORAZIONI NON RIENTRINO NEI COMPITI ISTITUZIONALI COMPRESI NELL'ATTIVITÀ DI LAVORO DIPENDENTE DI CUI ALL'ARTICOLO 46 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE), COMMA 1, O NELL'OGGETTO DELL'ARTE O PROFESSIONE DI CUI ALL'ARTICOLO 49 (REDDITI DI LAVORO AUTONOMO), COMMA 1, ESERCITATE DAL CONTRIBUENTE"

Rispetto alla norma previgente, si segnala che la nuova disposizione si distingue in quanto:

- NON ha più rilevanza la distinzione tra la categoria delle collaborazioni, per così dire, **tipiche** (amministratore; sindaco; revisore di società, associazioni ed altri enti con o senza personalità giuridica; collaborazione a giornali, riviste,

enciclopedie e simili; partecipazioni a collegi e commissioni) e quella, residuale, delle collaborazioni **atipiche** (altri rapporti di collaborazione).

In ogni caso, sia le prime che le seconde devono rivestire i seguenti requisiti:

- 1) assenza di un vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo;
- 2) mancanza di impiego di mezzi organizzati;
- 3) retribuzione periodica prestabilita;

- NON ha più rilevanza per la categoria residuale, cioè per i rapporti diversi da quelli di amministratore, sindaco, ecc., che l'attività oggetto del rapporto di collaborazione abbia "*contenuto intrinsecamente artistico o professionale*".

3. Individuazione della collaborazione coordinata e continuativa

Il passaggio dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa dall'ambito del lavoro autonomo a quello di lavoro dipendente assimilato, nonché la riformulazione della novellata norma della lettera c-bis) dell'art. 47 del DPR 917/86, ha determinato come primo e rilevante effetto una inequivoca ricomprensione in questo ambito di tutti i *valori* (in denaro o in natura) *percepiti in relazione al rapporto di collaborazione*. Si comprende quindi la onnicomprensività del concetto di "reddito di collaborazione" e, pertanto, la totale imponibilità di tutto ciò che il collaboratore riceve dal datore di lavoro, fatte salve le specifiche ed espresse deroghe stabilite per alcuni particolari componenti (quali, per esempio, fringe benefits o rimborsi spese non tassabili sui quali si ritornerà in seguito).

Una seconda ed altrettanto importante modifica sostanziale riguarda, invece, l'oggetto delle collaborazioni. In altri termini, a decorrere dal 1° gennaio 2001, la collaborazione coordinata e continuativa, per essere tale, non solo deve rispondere ai requisiti precedentemente descritti, ma è necessario che l'oggetto del rapporto (cioè l'attività esercitata) non rientri nei compiti propri - e già in essere - del collaboratore.

In base a tale principio, infatti, in taluni casi le stesse collaborazioni potrebbero dar luogo a redditi diversi da quelli assimilabili ai redditi di lavoro dipendente.

In pratica, prima di considerare una collaborazione coordinata e continuativa alla stregua di un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, occorre verificare che:

- 1) l'oggetto della collaborazione non rientri tra i compiti istituzionali compresi nell'eventuale attività di lavoro dipendente già svolta dal contribuente;
- 2) l'oggetto della collaborazione non rientri nell'oggetto dell'arte o professione eventualmente esercitata dal contribuente medesimo.

Verificandosi tali ipotesi, nel caso sub 1) si configurerà un vero e proprio reddito di lavoro dipendente disciplinato dall'art. 46 del DPR 917/86, mentre nel caso sub 2) si realizzerà un reddito di lavoro autonomo regolato dall'art. 49 del citato decreto 917/86.

Con tale impostazione, quindi, è dato desumere che nella collaborazione coordinata e continuativa possono "potenzialmente" ricomprendersi tutte le attività, siano esse manuali o meramente operative, artistiche o professionali, a condizione che, tanto le une quanto le altre, non costituiscano oggetto di un'attività, libera o dipendente, già svolta dal contribuente. A titolo esemplificativo:

- 1) commercialista o ragioniere che riveste la qualifica di amministratore o sindaco in una società: il reddito percepito dal professionista NON può essere qualificato di collaborazione in quanto l'attività di amministratore (o di sindaco) rientra nell'attività propria già svolta dal contribuente;
- 2) medico o architetto o ingegnere che riveste la qualifica di amministratore in una società: il reddito percepito da tali soggetti DEVE qualificarsi di collaborazione coordinata e continuativa in quanto non sussiste alcun "oggettivo" collegamento tra l'attività propria dei contribuenti e l'attività di amministratore dagli stessi esercitata;
- 3) dipendente di una società che ricopre la carica di amministratore nella medesima società ovvero in una società diversa: in linea di principio, tanto nel primo quanto nel secondo caso, il reddito derivante dall'ufficio di amministratore dovrebbe comunque essere qualificato come reddito "assimilato" a quello di lavoro dipendente (ciò, quanto meno per la diversa natura delle mansioni esercitate che esclude, di norma, nell'amministratore l'esistenza di un vincolo di subordinazione). Tuttavia, qualora la locuzione "istituzionali" adottata dalla legge venisse interpretata in modo da ricomprendere anche prestazioni di tipo gestorio, il reddito di collaborazione dovrà considerarsi attratto nella categoria del reddito di lavoro dipendente. Diversa appare, invece, la conclusione per quel che riguarda la seconda ipotesi. In essa, data la distinta

identità giuridica dei rapporti intrattenuti dal collaboratore con i diversi datori di lavoro, si ritiene che il reddito percepito dal contribuente per la carica di amministratore sia concretamente inquadrabile nella categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (anche su questo punto, comunque, si rimane in attesa di definitive istruzioni da parte degli organi competenti).

In merito allo specifico argomento, è doveroso rilevare che allo stato attuale, data l'assenza dei predetti chiarimenti ufficiali, non esiste un orientamento consolidato. In base alle fonti dottrinali disponibili e all'unico pronunciamento ministeriale contenuto nella circolare 207/2000, non è ancora chiara la portata del termine "istituzionali" per comprendere quando vi sia attrazione di un reddito di collaborazione nell'ambito del lavoro dipendente o del lavoro autonomo. In altre parole, se non sembra che sorgano dubbi in ordine all'esempio di cui al predetto punto 2) (è infatti palese la sostanziale differenza tra l'attività libero professionale svolta dai soggetti e la carica di amministratore dagli stessi ricoperta), non si risolvono così chiaramente quelle di cui ai punti 1) e 3). Nel primo caso, infatti, per verificare il corretto inquadramento dell'attività svolta dal contribuente, occorre accertare caso per caso se gli ordinamenti delle singole professioni prevedono lo svolgimento delle attività di collaborazione in esame. Naturalmente, se per i dottori commercialisti e per i ragionieri la conclusione appare più lineare in quanto l'art. 1 dell'ordinamento professionale dispone che rientra nell'oggetto della professione << l'amministrazione e la liquidazione di aziende >>, la stessa indagine potrebbe apparire più problematica, sia per quel che riguarda altre categorie di professionisti (quali, ad esempio, gli avvocati) per le quali le leggi istitutive delle professioni non contengono norme analoghe a quelle dei commercialisti, sia con riferimento alle ipotesi in cui il professionista rivesta cariche o svolga compiti non espressamente previsti dai singoli ordini di appartenenza (ci riferiamo, in particolare, ai casi delle partecipazioni a collegi, commissioni, ecc.).

Sulla base di quanto sopra esposto, sono da intendersi pertanto superati i precedenti orientamenti espressi dall'Amministrazione Finanziaria con la RM 16 settembre 1975, n. 9/2154 e con la CM 9 aprile 1998, n. 97/E in merito alla qualificazione del compenso corrisposto all'amministratore – dottore commercialista come derivante da attività rientrante nell'oggetto dell'attività professionale svolta e quindi soggetto ad IRPEF ex

art. 49, comma 1, TUIR, ovvero come reddito da collaborazione coordinata e continuativa ex art. 49, comma 2, lett. a), TUIR.

Con riferimento al punto 3), i problemi interpretativi sono legati soprattutto alle forme e alle modalità con cui deve essere disciplinata questa situazione. In altri termini, ai fini dell'”attrazione” nell’ambito dei redditi di lavoro dipendente o nella categoria dei redditi ad essi assimilati, occorre chiarire se sia sufficiente l’esistenza del rapporto di dipendenza tra il lavoratore e la società oppure sia necessario prevedere, in sede di stipula del contratto di lavoro subordinato, la possibilità di assumere cariche all’interno del consiglio di amministrazione, come riteniamo sia preferibile, per lo meno in via prudenziale..

Nell’attesa degli opportuni chiarimenti, confermiamo l’impegno a trasmetterVi le conseguenti precisazioni.

4. La determinazione del reddito di collaborazione

L’assimilazione al reddito di lavoro dipendente dei compensi derivanti da rapporti di collaborazione comporta la modifica dei criteri di determinazione della base imponibile IRPEF. La norma di riferimento per la determinazione del reddito, quindi, è rappresentata dall’articolo 48 del DPR 917/86 (in pratica, il reddito dei collaboratori viene determinato con le regole già previste per i lavoratori dipendenti).

4.1 La base imponibile

Per il combinato degli articoli 47 e 48 del DPR 917/86, concorrono a formare il reddito del collaboratore, fatte salve alcune specifiche eccezioni, tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d’imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto collaborativo.

4.2 La deduzione forfetaria

Per effetto della citata assimilazione, non deve più essere applicata la deduzione forfetaria del 5% (ovvero 6%) per i redditi fino a lire 100 milioni, né, conseguentemente, opera più il predetto limite per la forfetizzazione.

4.3 I fringe benefits

L’applicazione del predetto art. 48 comporta ovviamente l’estensione alla collaborazione coordinata e continuativa anche delle disposizioni relative ai componenti

che NON CONCORRONO alla formazione del reddito (siano essi in denaro o in natura), a quelle relative ai fringe benefits e alle erogazioni liberali. In modo specifico, a decorrere dal 1° gennaio 2001 non sono assoggettabili a tassazione le seguenti voci:

- 1 i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro (committente) o dal collaboratore in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché i contributi di assistenza sanitaria versati dai medesimi soggetti ad enti o casse aventi esclusivamente finalità assistenziali in conformità a contratti, accordi o regolamenti contrattuali;
- 2 le erogazioni liberali concesse dal datore di lavoro (committente) in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di collaboratori (per esempio, tutti gli amministratori o tutti i sindaci);
- 3 le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro (committente) nelle mense aziendali o negli esercizi convenzionati;
- 4 le prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di collaboratori (per esempio, tutti gli amministratori);
- 5 i compensi reversibili;
- 6 l'utilizzazione, anche da parte dei familiari dei collaboratori, delle opere e dei servizi di utilità sociale forniti volontariamente dal datore di lavoro (committente);
- 7 le somme erogate dal datore di lavoro (committente) alla generalità o a categorie di collaboratori (per esempio, tutti i sindaci) per la frequenza di asili nido e colonie climatiche da parte dei familiari, nonché per borse di studio a favore dei medesimi familiari;
- 8 le stock – options (rif. Art. 48 TUIR);
- 9 le somme trattenute al collaboratore per oneri di cui all'art. 10 del DPR 917/86 (per esempio, spese mediche, forme pensionistiche complementari, ecc.), nonché le erogazioni effettuate dal datore di lavoro a fronte delle spese sanitarie di cui al medesimo art. 10.

Tuttavia, si precisa che per alcuni dei suddetti benefici le norme, nel sancire l'esclusione dalla tassazione, prescrivono il rispetto di alcuni limiti quantitativi (rif.

art. 48 del DPR 917/86) oltrepassati i quali ricorre l'obbligo di assoggettare a tassazione l'eventuale eccedenza oppure l'intero importo.

In proposito, è opportuno che i committenti, a differenza di quanto accade per i lavoratori dipendenti, verifichino che i propri collaboratori non abbiano percepito da altri soggetti somme e valori esclusi dall'imposizione per un ammontare tale che determini il superamento dei limiti sanciti per la non imponibilità dei compensi. Verificandosi tale circostanza, infatti, sorge il problema di individuare il committente tenuto ad effettuare le ritenute sulla parte eccedente i suddetti limiti o sull'intero importo del benefit, ove fosse così prescritto.

Per quel che concerne la validità temporale delle soglie massime per l'esclusione dalla tassazione, il Ministero delle finanze, con la CM 23.12.1997, n. 326/E, ha chiarito che i limiti stabiliti dalla legge devono intendersi riferiti al singolo dipendente e all'intero periodo d'imposta. Inoltre, anche con riferimento alle collaborazioni coordinate e continuative:

- qualora il rapporto di lavoro risulti inferiore al periodo d'imposta, non deve essere fatto alcun ragguaglio;
- qualora il rapporto di lavoro si dovesse interrompere prima della fine del predetto periodo, il committente è tenuto ad attestare distintamente i singoli importi che non hanno concorso a formare il reddito, in modo tale che sia consentito al collaboratore che inizi o intrattenga un altro rapporto collaborativo nel corso dello stesso anno, nonché al nuovo sostituto d'imposta, di calcolare correttamente i limiti complessivamente a propria disposizione nel medesimo periodo d'imposta;

4.4 La determinazione dei compensi in natura

Anche per quel che concerne la commisurazione dei compensi in natura corrisposti al collaboratore sono applicabili le norme in tema di reddito di lavoro dipendente.

In relazione alla tipologia dei benefits tassabili in capo ai collaboratori, tra i più comuni possono essere annoverati, gli autoveicoli, i ciclomotori e i motocicli concessi in uso promiscuo; i prestiti concessi a tasso agevolato e i fabbricati concessi in locazione, uso o comodato.

Per quel che riguarda invece la determinazione del valore di tali beni, l'art. 48 del DPR 917/86 richiama in via generale il principio del valore normale, integrato per talune tipologie di beni con l'enunciazione di alcuni specifici criteri di valutazione (per esempio, per gli autoveicoli concessi in uso promiscuo viene stabilito che il compenso viene assunto nella misura forfetaria del 30% dell'importo corrispondente ad una percentuale convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali¹..).

4.5 I rimborsi spese

L'assimilazione dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa a quelli di lavoro dipendente comporta l'applicazione delle disposizioni ad essi relativi anche in materia di rimborsi spese. In proposito, e con specifico riferimento al concetto di "trasferta", occorre sottolineare che sulla base delle nuove regole il collaboratore si considera in trasferta se svolge l'attività fuori dal Comune in cui ha sede l'azienda per cui collabora; è venuto meno, quindi, il previgente parametro di riferimento costituito dal Comune in cui il collaboratore ha la propria residenza.

Pertanto, ai fini della tassazione dei rimborsi spese afferenti le suddette ipotesi, si valuti la seguente ripartizione:

- "Trasferta" nel territorio comunale

L'indennità di trasferta e i rimborsi spese percepiti per missioni svolte all'interno del comune sono tassati interamente (infatti il collaboratore non si considera in trasferta nel senso di cui all'art. 48, co. 5 del DPR 917/86). Vengono esclusi dalla tassazione soltanto i rimborsi delle spese di trasporto sostenute e documentate e le indennità chilometriche corrisposte al collaboratore nel caso in cui utilizzi un proprio automezzo (nei limiti delle Tabelle ACI).

Secondo quanto precisato dal Ministero delle finanze con la RM 8.1.1993, n. 8/724, ai fini della tassazione, risulta del tutto irrilevante l'ampiezza del territorio comunale; sono pertanto imponibili anche le indennità corrisposte per le trasferte effettuate in località, seppur comprese nel territorio comunale, distanti dal centro abitato oltre 10 chilometri.

Trasferta effettuata FUORI dal territorio comunale

(¹): LA TABELLA PIÙ RECENTE È QUELLA PUBBLICATA SUL S.O. N. 217 ALLA G.U. DEL 28.12.2000, N. 301

Alla luce delle nuove disposizioni, quindi, i rimborsi spese concessi ai collaboratori “in trasferta” vengono tassati secondo le seguenti modalità:

Indennità forfetaria di trasferta	<p><u>Imponibile solo</u> la parte eccedente L. 90.000 al giorno per le trasferte nel territorio nazionale e L. 150.000 giornaliera per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto.</p> <p>Se l'alloggio o il vitto sono forniti gratuitamente, l'indennità esente è ridotta di 1/3 (cioè, 60.000 o 100.000).</p> <p>Se vengono forniti gratuitamente sia l'alloggio che il vitto, la predetta esenzione viene ridotta a 2/3 (cioè, 30.000 o 50.000).</p>
Rimborso a piè di lista	<p>Il rimborso delle spese di viaggio, trasporto, vitto e alloggio <u>non è imponibile</u>, purchè vi sia idonea documentazione.</p> <p>Per i rimborsi di spese <u>non documentabili</u> (parcheggi, depositi, ecc.) esiste una franchigia di non tassabilità fino ad un importo massimo di L. 30.000 per le trasferte nazionali e fino a L. 50.000 per quelle effettuate in territorio estero.</p> <p>Se il collaboratore utilizza la propria autovettura, il rimborso delle spese di viaggio può essere quantificato in base alle indennità chilometriche determinate dalle tabelle ACI</p>

Secondo i chiarimenti forniti dal Ministero delle finanze nella CM 207/2000 (par. 1.5.5), le predette <<...indennità sono quelle corrisposte allorché il dipendente sia chiamato a svolgere un'attività fuori dalla sede naturale in cui è tenuto contrattualmente a svolgere il proprio lavoro ...non potendo essere più dedotte dal reddito del collaboratore i rimborsi delle spese sostenute per il raggiungimento della sede di lavoro >>. Naturalmente può sorgere un problema nel caso in cui il collaboratore non abbia alcun obbligo contrattuale allo svolgimento dell'attività presso un determinato luogo: in tale ipotesi potrebbe rendersi possibile un ritorno al vecchio criterio della “residenza” (in proposito, manca un chiarimento ministeriale e, comunque, sarebbe necessario un intervento normativo che introduca una specifica regola).

4.6 Il criterio di cassa per la determinazione del reddito e il codice tributo per le ritenute.

Il reddito di lavoro dipendente (e di quelli assimilati) e, quindi, anche il reddito di collaborazione, sono determinati ai sensi dell'art. 48, co. 1, del DPR 917/86 secondo il criterio di cassa, nel senso che tutte le somme e i valori inerenti ai predetti rapporti concorrono alla formazione del reddito relativo al periodo d'imposta in cui sono effettivamente percepiti.

Al riguardo è da segnalare che, per quanto disposto dalla citata disposizione, << Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono >>. Tale principio ha ormai natura obbligatoria; pertanto, tutte le somme e i valori che vengono pagati entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello al quale si riferisce la prestazione, devono in ogni caso essere imputati a tale ultimo periodo d'imposta. Non è più richiesto invece che le ritenute relative a detti compensi vengano versate entro il giorno 16 dello stesso mese di gennaio, queste possono essere regolarmente versate entro il giorno 16 del mese successivo a quello della effettiva erogazione (quindi, se il compenso di collaborazione è stato corrisposto entro il 12 gennaio, le relative ritenute devono essere versate entro il 16 febbraio).

In riferimento al primo periodo di applicazione delle nuove disposizioni, si segnalano alcuni dubbi operativi circa:

- l'individuazione delle regole applicabili ai compensi corrisposti ai collaboratori entro il giorno 12 di questo mese per prestazioni effettuate nel 2000; nonché
- l'individuazione delle regole applicabili ai compensi che sono stati corrisposti a titolo di acconto nel 2000 per prestazioni che verranno rese nell'anno in corso.

Una prima risposta, almeno per quel che concerne la prima ipotesi, viene fornita dalla RM n. 2 dell'11 gennaio 2001 emanata dall'Agenzia delle Entrate nella quale è stato precisato che, a decorrere dal mese di febbraio di quest'anno, i versamenti delle ritenute effettuati dai sostituti d'imposta per i compensi di collaborazione erogati dal 1° gennaio 2001 devono essere effettuati con il nuovo codice tributo **1017**. In questa sede è stato inoltre precisato che per le ritenute operate sui compensi derivanti dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa corrisposti nel mese di dicembre 2000 (in scadenza il 16 gennaio), occorre utilizzare il vecchio codice tributo **1041** (Redditi da utilizzazione di marchi e operazioni dell'ingegno, collaborazione coordinata e continuativa). In base ai predetti chiarimenti, quindi, è dato desumere che:

- i compensi corrisposti nel mese di dicembre 2000 (ivi inclusi quelli corrisposti a titolo di acconto per prestazioni effettuate nel 2001) sono qualificati come "redditi di lavoro autonomo" di cui al precedente art. 49, co. 2, lett. a) del DPR

917/86 (cioè andranno per l'ultima volta indicati nella sez. II del quadro RE del Modello Unico 2001 – periodo d'imposta 2000);

- i compensi erogati entro il 12 gennaio del 2001 sono assoggettati alla nuova disciplina delle collaborazioni coordinate e continuative e, in quanto tali, si considerano redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente che andranno indicati nel quadro RC del Modello Unico da presentarsi nel 2002 in relazione al periodo d'imposta 2001.

4.7 Disciplina applicabile ai collaboratori non residenti

L'articolo 34 del Collegato ha sostituito la lettera b) del co. 2 dell'art. 20 del DPR 917/86 prevedendo che, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei soggetti non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di collaborazione coordinata e continuativa corrisposti:

- dallo Stato;
- da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- da stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

A tal fine NON assume alcuna rilevanza lo Stato o il territorio in cui viene resa la prestazione.

Il sostituto d'imposta che corrisponde compensi di collaborazione a soggetti non residenti, è tenuto ad operare una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta in misura pari al 30% commisurata sulla parte fiscalmente imponibile di tali redditi.

Resta salva l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni, se più favorevoli al contribuente.

5. I sostituti d'imposta

A decorrere dal 1° gennaio 2001, i sostituti d'imposta che corrispondono compensi di collaborazione NON rientranti nell'attività libero professionale eventualmente esercitata dal percettore nei confronti di soggetti residenti in Italia, sono tenuti ad operare le relative ritenute secondo le disposizioni contenute nell'articolo 24 del DPR 600/73 (ritenute sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente).

Detta disposizione prevede l'obbligo per i sostituti d'imposta di operare all'atto del pagamento, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'IRPEF sulla parte imponibile di detti redditi, determinata ai sensi degli artt. 48 e 48-bis del DPR 917/86. In particolare, la ritenute devono essere determinate sulla base degli scaglioni di aliquota IRPEF vigenti rapportate al periodo di paga e, quindi, almeno con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito (fissata per i redditi da 0 a 20 milioni nella misura del 18%). Viene meno, dunque, l'applicazione dell'aliquota fissa del 20% stabilita fino al 31.12.2000.

Per quel che concerne la base di calcolo per l'effettuazione delle ritenute, deve essere determinata tenendo conto sia delle detrazioni previste per i redditi di lavoro dipendente (art. 13 del DPR 917/86) rapportate al periodo di paga, sia di quelle stabilite per i carichi di famiglia (art. 12 del DPR 917/86). Tuttavia, dette detrazioni vanno computate soltanto se il collaboratore dichiara di avervi diritto, se indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni.

Il sostituto d'imposta deve effettuare entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento, il conguaglio di fine anno, assoggettando i redditi corrisposti, oltre che alle normali ritenute IRPEF, anche all'addizionale regionale secondo il domicilio fiscale del percipiente.

5.1 La documentazione

Le Direzioni Regionali delle Entrate della Lombardia e del Piemonte hanno recentemente fornito alcuni chiarimenti in ordine agli obblighi documentali posti a carico dei sostituti d'imposta nell'ambito delle collaborazioni coordinate e continuative.

Per quel che concerne il committente, gli organi ministeriali escludono l'obbligo del rilascio da parte del committente del "classico" prospetto paga. In questo senso, dunque, viene evidenziato che spetta al committente rilasciare, mensilmente e annualmente, un prospetto dal quale risultino gli oneri fiscali e contributivi a carico del collaboratore. Al riguardo, il Ministero delle finanze, con la CM 207/2000, ha precisato che il committente che effettua le ritenute dovrà, entro il 28 febbraio dell'anno successivo (cioè nel periodo in cui viene effettuato il conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo dei compensi), rilasciare al collaboratore una

certificazione (CUD) recante, fra l'altro, l'indicazione delle detrazioni applicate sulla base della durata del rapporto di collaborazione.

Per quel che riguarda invece il collaboratore, data l'assimilazione al lavoratore dipendente e visti gli obblighi documentali a carico del committente, NON è più richiesta l'emissione della parcella o della nota (tuttavia, riteniamo che qualora il collaboratore voglia emettere un documento fiscale attestante i compensi, nulla osti a tale adempimento).

5.2 Il conguaglio da parte dei sostituti d'imposta.

Nel caso in cui il collaboratore intrattenga distinti rapporti di collaborazione con diversi committenti (tra cui si include anche il caso in cui il contribuente sia dipendente e, al tempo stesso, collaboratore), la CM 207/2000 precisa che il committente dovrà applicare le regole dell'art. 24 del DPR 600/73, in base alle quali nelle operazioni di conguaglio si può tenere conto anche dei redditi percepiti da altri sostituti, a condizione che il collaboratore ne faccia espressa richiesta.

Qualora invece il collaboratore non avanzi tale richiesta, il conguaglio complessivo non potrà essere effettuato e il percettore dovrà presentare la dichiarazione dei redditi e procedere autonomamente alla determinazione del saldo dovuto (o a credito).

6. L'indennità per la cessazione del rapporto di collaborazione

Preliminarmente occorre precisare che non esiste alcuna norma che imponga ai committenti l'accantonamento di quote a questo titolo, ma, ai fini della sua determinazione, è richiesta esclusivamente una apposita previsione contrattuale.

Pertanto, qualora il contratto di collaborazione dovesse disporre in tal senso, occorre rilevare che:

- all'atto della corresponsione dell'indennità, il committente deve effettuare una ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 20%;
- alla data di cessazione del rapporto, il committente deve effettuare il conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo dei compensi, nonché rilasciare al collaboratore una certificazione (CUD) recante

l'indicazione delle detrazioni applicate sulla base della durata del rapporto di collaborazione.