

## NORME E TRIBUTI

# Aspetti giuslavoristici e fiscali delle prestazioni occasionali

**D**ATO IL CRESCENTE interesse e ricorso alle prestazioni occasionali nello svolgimento di attività riservate<sup>1</sup> e considerato il riscontro dell'improprio utilizzo di questa fattispecie giuslavoristica, pare opportuno soffermarsi per alcuni chiarimenti.

## Prestazione occasionale: definizione

Ad oggi non esiste una definizione univoca di "prestazione occasionale". Agenzia delle Entrate, Ministero del Lavoro e enti previdenziali considerano elementi diversi per caratterizzare e trattare questo tipo di prestazione.

Dal punto di vista fiscale, le attività di lavoro autonomo sono occasionali quando non rientrano nell'esercizio dell'arte o della professione o nel rapporto di collaborazione coordinata e continuativa eventualmente svolto dallo stesso soggetto. Le attività di lavoro autonomo svolte in modo occasionale, cioè saltuariamente, in modo non professionale, senza vincolo di subordinazione e senza organizzazione di mezzi, rientrano nella categoria dei redditi diversi (art. 67, comma 1, lettera l) del D.P.R. 917/1986).

La riforma Biagi, che ha modificato il mercato del lavoro, ha evidenziato delle distinzioni nell'ambito delle attività "occasionalità", che agli effetti fiscali rientrano comunque tra i redditi diversi (D. Lgs. 276/2003, art. 61, comma 2). In particolare, si distingue tra:

- **prestazioni occasionali** "intendendosi per tali i rapporti di durata complessiva non superiore a trenta giorni nel corso dell'anno solare con lo stesso committente, salvo che il compenso complessivamente percepito nel medesimo anno solare sia superiore a 5 mila euro, nel qual caso trovano applicazione le disposizioni contenute nel presente capo [ovvero, lavoro a progetto]";

- **lavoro autonomo occasionale** in senso stretto, che prescinde da limiti riguardanti la durata o da soglie di compensi, essendo caratterizzato dall'assenza di coordinamento con il committente e di continuità delle prestazioni.

Tali prestazioni, poiché mancanti dei caratteri di abitualità e professionalità, sono considerate fuori dal campo IVA per carenza del presupposto soggettivo (R.M. n. 550975 del 21 novembre 1989). Per l'INPS, i compensi percepiti attraverso prestazioni occasionali sono soggetti a contribuzione solo se di valore annuale complessivo pari o superiore a 5.000 euro. In particolare, la normativa in vigore stabilisce che:

1) il soggetto non è tenuto ad iscriversi all'INPS (gestione separata dei lavoratori parasubordinati) se con uno o più rapporti, a prescindere dalla loro durata, consegue un reddito annuale fino a 5.000 euro;

2) se questa soglia viene superata, i versamenti

DIEGO UBER  
Ordine di Trento e Rovereto

vanno fatti solo sulla parte eccedente, in quanto l'importo di 5.000 euro costituisce una vera e propria franchigia.

L'obbligo contributivo scatta, quindi, solo se ricorre questa seconda ipotesi. In questo caso il lavoratore deve informare il committente, che a sua volta provvederà al versamento del contributo con le stesse modalità previste per i collaboratori. Ciò significa, in altri termini, che sul compenso corrisposto applicherà, per la parte eccedente i 5.000 euro, l'aliquota vigente di cui 2/3 sono a suo carico e un 1/3 a carico del lavoratore. Vale la pena ricordare che secondo l'INPS (Circolare 103/2004) la prestazione si può considerare occasionale se è di tipo episodico e svolta con lavoro prevalentemente proprio senza alcun coordinamento da parte del committente. In caso di accertamento ispettivo saranno guardate perciò con sospetto le prestazioni che non rispondono a pieno a tali caratteristiche e il cui importo sia anche di poco inferiore ai 5.000 euro. Un elemento, quest'ultimo, che può indurre a ritenere che le parti abbiano definito formalmente come occasionale una prestazione lavorativa di diversa natura al solo scopo di eludere l'obbligo contributivo. Nell'ipotesi di riscontro della violazione, il lavoratore sarà tenuto a versare all'INPS i contributi non versati, oltre naturalmente agli interessi di mora e le relative sanzioni.

## Lavoro autonomo e prestazioni occasionali

Alla luce della riforma Biagi, D.Lgs. 276/2003, articolo 61, è possibile svolgere rapporti occasionali di lavoro autonomo che per loro natura si caratterizzano per lo svolgimento di un'attività nella completa autonomia circa il tempo e il modo della prestazione e a mera esecuzione istantanea, e cioè per un fatto contingente, eventuale ed episodico. Deve trattarsi, quindi, di un rapporto il cui interesse delle parti si esaurisce al raggiungimento del risultato stabilito. Sono quindi prestazioni di lavoro autonomo occasionale quelle a «esecuzione istantanea» del tutto «singolari ed episodiche» non riconducibili a uno o più progetti specifici o programmi di lavoro.

In pratica, l'obbligo di risultato - presente anche nelle collaborazioni a progetto (in quanto si tratta sempre di contratti di opera) - è, in questo caso, l'oggetto della prestazione e pertanto nel contratto deve mancare l'indicazione della durata del rapporto, ma può sussistere un termine per l'ultimazione della prestazione. Conseguentemente, è lecita l'instaurazione di rapporti di lavoro autonomo occasionale anche per rapporti inferiori e/o superiori sia economicamente che temporalmente ai limiti previsti dall'articolo 61,



comma 2, del D. Lgs. 276/2003 (30 giorni e 5.000 euro) senza che per questo venga modificata la natura del rapporto.

Per avere una prestazione di lavoro autonomo occasionale è però necessario che la stessa sia resa da un soggetto che abitualmente non svolge altra attività di lavoro autonomo e che non sussistano i requisiti della continuità e della collaborazione con il committente.

Dal punto di vista fiscale, i proventi di attività occasionali di lavoro autonomo, in conseguenza dell'assenza del requisito dell'abitualità, della continuità della prestazione svolta, nonché dell'organizzazione finalizzata allo svolgimento della stessa, rientrano tra i redditi "diversi" individuati nell'articolo 67, lettera l) del TUIR. In merito all'individuazione dell'imponibile fiscale dei redditi occasionali di lavoro autonomo, il successivo articolo 71 del TUIR prevede che lo stesso sia costituito dall'ammontare del reddito percepito nel periodo d'imposta, al netto delle spese specificatamente inerenti alla sua produzione. Operativamente, il reddito di lavoro autonomo occasionale, se corrisposto da un committente sostituto d'imposta, al momento dell'erogazione è soggetto ad una ritenuta d'acconto del 20% (ex articolo 25 D.P.R. 600/73) e deve essere dichiarata nel quadro RL del modello Unico.

In tema di lavoro autonomo occasionale è però singolare il caso di una prestazione svolta da un soggetto che non possiede, o non possiede più, partita IVA pur essendo iscritto in registri e/o elenchi di esperti (ad esempio Elenco degli esperti del Tribunale)<sup>2</sup>. Teoricamente, nulla sembra opporsi alla possibilità di svolgere di tanto in tanto alcuni incarichi, di durata non superiore ai 30 giorni per lo stesso committente, tenendo conto che qualora superi il reddito annuo di 5.000 euro scatta l'obbligo contributivo nei confronti dell'INPS. Tuttavia, non si può tacere il fatto che l'Agenzia delle Entrate potrebbe sostenere che l'iscrizione

SEGUE A PAGINA 13

<sup>1</sup> Il riscontro è più netto per alcune categorie professionali, ad esempio le professioni tecniche.

<sup>2</sup> Ad esclusione degli albi professionali, la cui trattazione è oggetto del paragrafo successivo.

<sup>3</sup> Il concetto di "abitualità" della prestazione professionale degli iscritti in albi e/o elenchi viene trattato nel paragrafo successivo.



# Aspetti giuslavoristici e fiscali delle prestazioni occasionali

SEGUE DA PAGINA 12

in registri e/o elenchi siano sintomi della "professionalità" con cui comunque l'attività viene o continua ad essere svolta, con obbligo quindi di partita IVA, ex articolo 5 D.P.R. 633/72<sup>3</sup>. Nel caso di specie, quindi, non è da escludersi la possibilità di un contenzioso tributario sul cui esito non si è in grado di pronunciarsi.

## Libere professioni e prestazioni occasionali

Le libere professioni di cui alla Direttiva n. 77/388 sono attività che presentano un pronunciato carattere intellettuale, richiedono una qualificazione di livello elevato e sono normalmente soggette ad una normativa professionale precisa e rigorosa, l'elemento personale assume rilevanza particolare e presuppone una notevole autonomia nel compimento degli atti professionali (Corte giustizia CEE, causa C-267/99, 11 ottobre 2001). Ai sensi del D. Lgs. 276/2003 (Riforma Biagi), art. 61, comma 3, riguardante il lavoro a progetto e lavoro occasionale "Sono escluse dal campo di applicazione del presente capo le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali, esistenti alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo [...]".

Dal punto di vista fiscale, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che le prestazioni di servizi rese da iscritti ad albi o elenchi devono sempre considerarsi abituali e costituiscono sempre attività di lavoro autonomo in senso proprio (Dichiarazione del Ministro delle Finanze Giuseppe Guarino, pubblicata su *Sole-24 Ore*, 23 maggio 1987). Infatti, dal tenore letterale dell'art. 5, c. 1, del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 ("per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo"), l'abitualità costituisce il presupposto per la presenza di professionalità dell'attività svolta. Lo stesso concetto è stato confermato nel 2007: l'Amministrazione Finanziaria ha affermato che la semplice iscrizione ad un albo professionale, indipendentemente dalla frequenza delle prestazioni rese, costituisce "idoneo presupposto per considerare il soggetto come esercente attività di carattere abituale (...)".

Unica eccezione esplicita ammessa riguarda le prestazioni rese da soggetti iscritti ad albi e/o elenchi privi di partita IVA, qualora svolgano l'attività su incarico dell'Autorità giudiziaria. In questo caso, i compensi percepiti danno luogo a redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del nuovo TUIR.<sup>4</sup>

Quanto agli iscritti agli albi e/o elenchi professionali con partita IVA, è stato poi specificato dal Ministero del Lavoro che "il soggetto titolare di partita IVA può rendere prestazioni lavorative in regime di collaborazione coordinata e continuativa a progetto solo qualora la stessa non rientri nell'ambito dell'attività ordinaria svolta professionalmente"<sup>5</sup>, con ciò intenden-

dosi l'applicazione della fattispecie "a progetto" per le sole attività non riservate.<sup>6</sup>

Pertanto, qualora un soggetto iscritto ad un Albo professionale ma privo di partita IVA volesse assumere incarichi professionali occasionali per l'esercizio dei quali sia necessaria l'iscrizione ad un Albo professionale, non potrà far ricorso a contratti di prestazione occasionale. Le possibili soluzioni alternative prive di rischi sono le seguenti:

- 1) esercizio dell'attività professionale come lavoratore autonomo, previa apertura di posizione IVA;
  - 2) esercizio dell'attività professionale in forma di lavoro parasubordinato, ma solo per incarichi conferiti dall'Autorità giudiziaria.
- L'obbligo contributivo all'Ente previdenziale di categoria professionale o all'INPS scatta in relazione alla fattispecie.

Sebbene la posizione espressa dall'Amministrazione Finanziaria appaia di tenore estremamente restrittivo, la conseguenza è che un professionista iscritto all'Albo, sebbene dipendente<sup>7</sup> o comunque privo di partita IVA, non può prestare i propri servizi professionali in forma di prestazione occasionale ad enti pubblici o soggetti privati.

Dal punto di vista esclusivamente fiscale, per la violazione di detta prescrizione il professionista è passibile di sanzioni per: a) mancata apertura della partita IVA; b) omessa istituzione dei registri obbligatori; c) omessa tenuta della contabilità; d) omessa/infedele dichiarazione dei redditi; e) omessa dichiarazione IRAP; f) omessa dichiarazione IVA; g) omessa contribuzione previdenziale alla cassa professionale.

## Prestazioni professionali occasionali ed enti pubblici: violazioni riscontrabili

Dato il frequente ricorso alle prestazioni professionali occasionali riscontrabile negli enti pubblici, vogliamo brevemente soffermarci sulle violazioni e criticità che emergono sia in capo all'ente che al dipendente pubblico.

Occorre innanzitutto ricordare che, ai sensi della L. 276/2003, art. 61, c. 3, l'attività professionale di un soggetto iscritto ad un Albo professionale svolta in forma di prestazione occasionale non è ammessa. Questo riguarda sia i rapporti con soggetti pubblici che con quelli privati.

Nell'ipotesi di rapporti professionali occasionali con l'ente pubblico, si ravvisa innanzitutto una violazione *tout court* della norma giuslavoristica in vigore. Inoltre, si deve segnalare la sussistenza di un danno economico per l'ente pubblico stesso. Infatti, occorre evidenziare che i lavoratori autonomi "occasionalmente" non rientrano tra i soggetti passivi IRAP, quali elencati nell'articolo 3 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Diversamente, rientrano tra i soggetti IRAP le amministrazioni pubbliche, le quali determinano la propria base imponibile IRAP (quando adottano il cosiddetto "metodo retributivo") in un importo

pari all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, nonché dei compensi erogati per attività di lavoro autonomo "occasionale". I compensi erogati per lavoro autonomo non esercitato abitualmente, di cui all'art. 67, comma 1, lettera l) del TUIR (tra cui rientrano evidentemente anche le prestazioni occasionali), contribuiscono a determinare la base imponibile IRAP per l'ente pubblico, che è tenuto a calcolare l'IRAP dovuta applicando l'aliquota dell'8,5% sulla base imponibile come sopra determinata. Al contrario, i compensi erogati dall'ente pubblico a fronte di fattura professionale non incrementano la base imponibile IRAP. Alla luce di queste considerazioni, l'ente pubblico che si avvale di servizio professionale reso in forma di prestazione occasionale anziché di prestazione professionale con emissione di regolare fattura, subisce un danno economico pari all'8,5% (a titolo di IRAP dovuta) dell'importo erogato per la prestazione occasionale.

Quanto al dipendente pubblico professionista che svolge l'incarico professionale attraverso prestazione occasionale, sarà bene fare attenzione alla "professionalità" dell'incarico.

Fermo restando il divieto di svolgere incarichi professionali per cui è necessaria l'iscrizione ad un Albo professionale, si deve in primo luogo rammentare il dovere generico di esclusività delle prestazioni lavorative gravante su tutti i dipendenti delle pubbliche amministrazioni. Questo rende incompatibili le loro attività extra-istituzionali quando oltrepassino i limiti della saltuarietà e occasionalità. Ai fini dell'individuazione della prestazione occasionale consentita, pare corretto il riferimento alla definizione della stessa contenuta nell'articolo 61, comma 2, del D. Lgs. 276/2003, fermo restando che, ai sensi della norma stessa, il rapporto non può in alcun caso essere «superiore a trenta giorni nel corso dell'anno solare» (intendendosi per tali quelli in cui si espleta la prestazione concordata, a prescindere dal numero di ore giornaliere) ed il «compenso complessivamente percepito nel medesimo anno solare» non può superare i 5.000 euro. Stante la «ratio» dell'inconciliabilità tra l'impiego presso l'amministrazione pubblica e il contestuale svolgimento di altre attività lavorative, deve poi ravvisarsi la non occasionalità anche quando, diversamente da quanto previsto dall'articolo 61 citato, più rapporti di tal fatta vengano instaurati, nel corso dell'anno, con diversi committenti.

Inoltre, i dipendenti pubblici che, secondo la nuova disciplina sul tempo parziale, svolgono anche un'attività professionale con carattere abituale, sono soggetti passivi d'imposta e devono adempiere agli obblighi previsti dal tributo. Se gli stessi eseguono prestazioni professionali per incarico della pubblica amministrazione da cui dipendono, agiscono in qualità di lavoratori dipendenti (R.M. 44/E, 26 maggio 1998).

<sup>3</sup> Il concetto di "abitualità" della prestazione professionale degli iscritti in albi e/o elenchi viene trattato nel paragrafo successivo.

<sup>4</sup> A conferma di quanto sopra, si veda la Circolare n. 7 del 14/11/2002, con la quale il Ministero della Giustizia si è pronunciato sulla natura di questi redditi, conformandosi alle posizioni espresse sullo stesso problema dall'Agenzia delle Entrate con la nota 2001/36443 del 7 marzo 2001. Per un approfondimento, si veda anche: Stasi, E., *Osservazioni sul trattamento fiscale dei compensi ai periti e consulenti giudiziari*, Il fallimento e altre procedure concorsuali, IPSOA, n. 3, 2003, pp. 343-345; Palermo, P., *La legge finanziaria 2004 e il nuovo art. 50 del TUIR: riflessi in materia di trattamento fiscale dei compensi liquidati ai periti e ai consulenti tecnici nominati dall'autorità giudiziaria*, Diritto&Diritti, marzo 2004, <http://www.diritto.it/materiali/tributario/palermo.html>.

<sup>5</sup> Si veda il parere del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Direzione Generale della Tutela delle Condizioni di Lavoro, "Proposta di lavoro con formula del contratto a progetto (art. 61 D. Lgs. 276/2003) compatibilità con iscrizione all'Albo professionale", D.D. 11/02/2010.

<sup>6</sup> Si veda anche: Consiglio Nazionale degli Ingegneri, risposta alla richiesta di parere inoltrata al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali sulla compatibilità con iscrizione all'Albo professionale del lavoro con contratto a progetto (art. 61 D. Lgs. 276/2003), d.d. 26/03/2010.

<sup>7</sup> Laddove la posizione di lavoratore dipendente sia compatibile con l'iscrizione all'Albo professionale e viceversa.