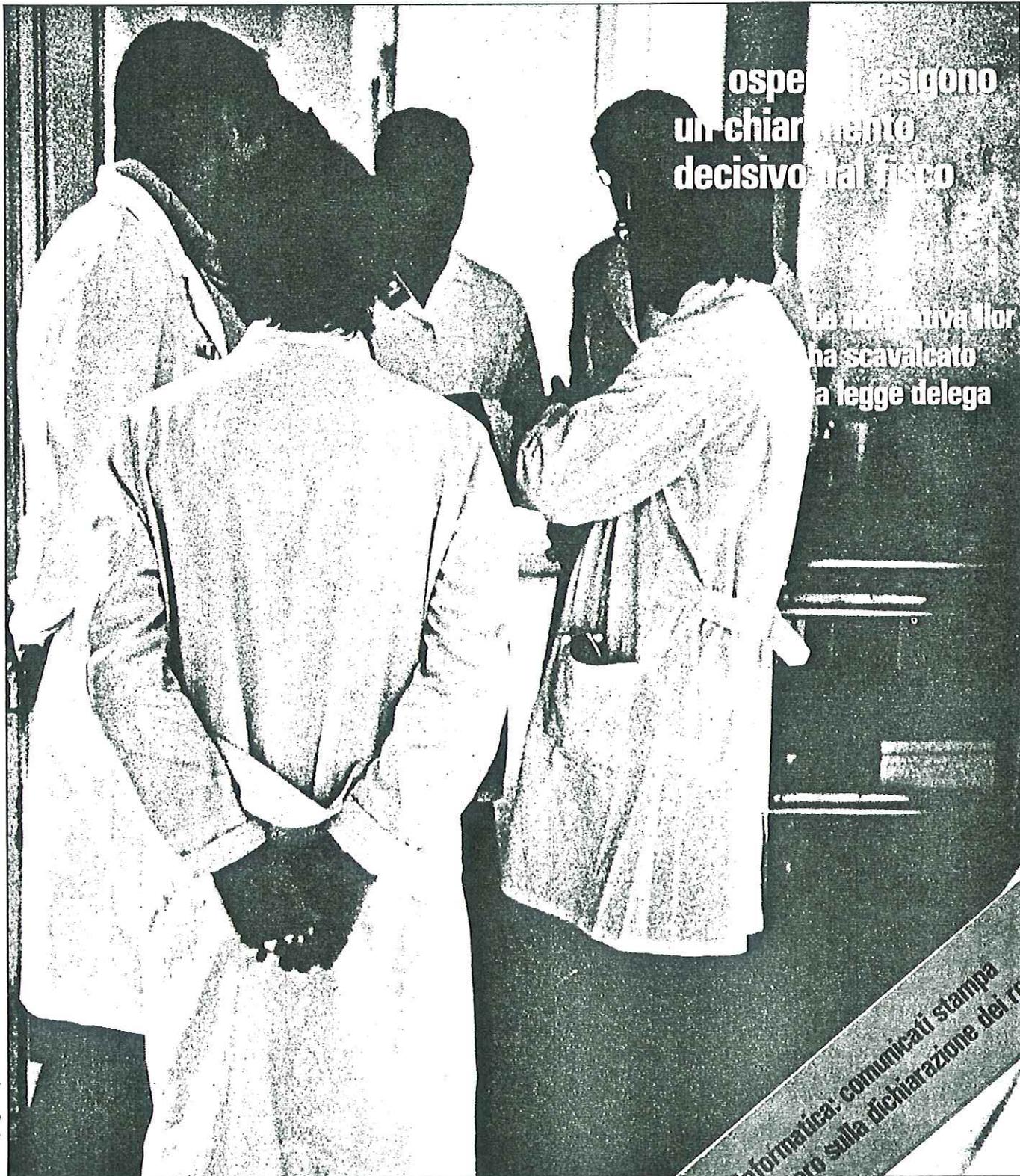


CORRIERE TRIBUTARIO



SETTIMANALE di informatica, attualità, critica ed opinione
REDAZIONE di Milano : via Lodovico Mancini, 1 - tel. 809661 (10 linee) —

DIREZIONE : IPSOA s.p.a. - via L. Mancini, 1 - 20129 Milano
REDAZIONE di Roma : via Parigi, 11 - tel. 4741386 / 4755521



ospes... esigono
un chiarimento
decisivo dal fisco

la normativa
ha scavalcato
la legge delega

Tassa pagata per I.P.

Informatica: comunicati stampa
del ministero sulla dichiarazione dei redditi



La collaborazione continuativa non è un'attività professionale

Il campo dei "rapporti di collaborazione coordinata e continuativa" - per i quali è prevista l'esenzione dall'Iva - non ha sempre avuto una delimitazione precisa ed univoca, tanto che vi venivano fatte rientrare persino attività subordinate o di consulenza. Secondo l'autore del servizio, invece, il legislatore è stato molto esplicito nel determinare la categoria di tali tipi di collaborazione, senza ammettere interpretazioni analogiche o estensive.

Franco Pontani

Con il D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687 e con decorrenza 1º gennaio 1975, l'art. 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 al primo comma, alla lett. a), subiva una modifica che per la sua terminologia destava non poche perplessità per la difficoltà di identificazione dell'area di applicazione. Intendiamo riferirci alle "prestazioni di servizi" rese da persone fisiche inerenti "rapporti di collaborazione coordinata e continuativa" di cui alla lett. a) dell'art. 49 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, nell'esercizio di attività per le quali non sia prescritta l'iscrizione in albi o ruoli o elenchi professionali.

Tali prestazioni, per il caso di eccezione contemplato all'art. 5, primo comma, lett. a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (nel "nuovo testo"), non si considerano effettuate nell'esercizio di arti o professioni e pertanto non vengono annoverate tra quelle previste dal primo comma dell'art. 1 del citato

D.P.R. n. 633. Il predetto disposto crea pertanto un'esclusione dal campo di applicabilità dell'Iva delle prestazioni come sopra identificate.

La primitiva considerazione per l'applicazione del disposto in questione deriva dal fatto che per lo svolgimento delle prestazioni suddette non sia prevista l'iscrizione obbligatoria ad un albo o ad un ruolo o ad un elenco professionale, pena l'impossibilità di svolgimento della funzione, o l'applicazione, nel caso di eventuale violazione, delle sanzioni connesse all'esercizio di attività per le quali è prescritto l'obbligo dell'iscrizione ad albi, ruoli od elenchi, in dispregio di tale obbligo. La disciplina dell'Iva per identificare i "rapporti di collaborazione coordinata e continuativa" si richiama all'art. 49 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 che al terzo comma, lett. a), nell'ampia classe di redditi di lavoro autonomo prevede "i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa aventi per oggetto la prestazione, senza vincolo di subordinazione, di attività diverse da quelle considerate nei Titoli II e V - del D.P.R. n. 597 e che ineriscono rispettivamente i redditi fondiari ed i redditi d'impresa - quali i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti, quelli derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste ed enciclopedie, e simili".

La relazione governativa allo schema del D.P.R. n. 687 precisa che l'esclusione dal campo di applicazione del tri-

buto deriva dal fatto che le prestazioni in questione sono "mancanti del requisito della professionalità o dell'abitudine", sempre che non siano rese nel quadro di un'attività per la quale sia prevista l'iscrizione in albi, ruoli od elenchi professionali, giacché in tal caso la professionalità è in "re ipsa".

Limitazioni

La definizione che pertanto appare al combinato dell'art. 5, primo comma, lett. a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e del terzo comma dell'art. 49, lett. a), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, delle attività di collaborazione coordinata e continuativa, subisce due limitazioni, la prima nel senso che deve trattarsi di prestazioni che avvengono senza vincolo di subordinazione; la seconda nel senso che non devono essere prestazioni di natura "professionale", ancorché svolte da soggetti non iscritti agli albi, ma che per svolgere le prestazioni avrebbero dovuto essere iscritti agli albi.

Il vincolo di subordinazione è indubbiamente l'elemento qualificante del rapporto di lavoro dipendente. La subordinazione del lavoratore al datore di lavoro è nel senso che il primo mette a disposizione del secondo nell'ambito del tipo di attività, mansioni e qualifiche per le quali viene "assunto", le sue energie o capacità, ma è il datore di lavoro, direttamente o attraverso la sua organizzazione a decidere in concreto i modi di svolgimento della prestazione. Il concetto di subordinazione pertanto non evidenzia un semplice momento tecnico di individuazione di un particolare rapporto contrattuale, bensì evidenzia la caratteristica determinante di un rapporto che, a differenza di qualsiasi altro, coinvolge nel suo svolgimento la vita intera del lavoratore e la sua personalità. È importante quindi precisare che non si può qualificare come "collaborazione coordinata e continuativa" un rapporto di lavoro di fatto subordinato, ma non regolarmente inquadrato nell'ambito dell'art. 2094 Cod. civ. e quindi in violazione delle norme specifiche preposte alla costituzione, vigenza ed estinzione del rapporto stesso disciplinato dall'art. 2096 e segg. Cod. civ.

Per ciò che concerne la definizione di professionalità o di abitudine o di professione abituale, è indubbio che ci troviamo in presenza di una non precisa definizione di quando una prestazione da occasionale diviene continuativa

o abituale anche perché non riteniamo che possa essere il "numero delle volte" a determinare nell'esercizio delle prestazioni la trasformazione della caratteristica. Appare dall'analisi letterale che la prestazione occasionale non faccia parte di un'attività specifica del soggetto "ancorché non in esclusiva", ma sia meramente fortuita ovvero data dall'occasione e pertanto provocata da fatti determinati ed in genere "estranei" all'attività che viene praticata dal soggetto che effettua la prestazione che diviene pertanto occasionale. Rientra quindi nel concetto di abitudine, "ancorché non in esclusiva" e pertanto non a tempo pieno, ma a tempo parziale o a tempo minimale, l'attività svolta dal soggetto volta al fine specifico di concretare con un ripetersi di prestazioni - forse dovremmo dire anche di tentativi di effettuazione delle prestazioni - un'attività professionale, abituale e conseguentemente inquadrabile ai sensi dell'art. 5 combinato con l'art. 1 del D.P.R. n. 633 più volte citato.

Terminologia

Definiti i limiti entro i quali può essere contenuta la definizione esaminiamo la terminologia utilizzata dal legislatore: "collaborazione" è atto del collaborare ed il collaborare deriva dal lavorare insieme con altri in opere letterarie, scientifiche, giornali e similari (cfr. Zingarelli: Vocabolario della lingua italiana); "coordinata" deriva da coordinare ovvero ridurre in ordine insieme ovvero ordinare più cose ad un dato effetto; "continuativa" è tipica dell'essere continua, del non cessare.

Dall'esame letterale appare evidente che l'attività specifica posta in essere con le prestazioni dai soggetti "non professionisti e non subordinati" è quella svolta con terzi o a favore di terzi in un sistema ordinato ed in continuità. Appare altresì evidente dalla definizione che si tratta di una categoria particolare di lavoro autonomo che non può essere altro che estremamente limitata ed a tale scopo e per una sua migliore individuazione il legislatore ha identificato le classi a cui intende riferirsi con una definizione che poteva apparire troppo generica per poter circoscrivere con precisione il campo di applicabilità della particolare fattispecie di esclusione dalla meccanica dell'Iva.

Il riferimento all'art. 49 del D.P.R. n. 597 ci porta ad identificare due clas-

si distinte di collaborazioni continuative e coordinate, e cioè gli "uffici" di amministratore, sindaco e revisore di società ed enti e simili e le prestazioni derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste ed enciclopedie e simili. Con riferimento a tali "classi" veniva fatto di chiedersi se e in che misura la terminologia "e simili" implicasse l'esistenza di altre classi o se invece si trattasse di un riferimento analogico agli "uffici" o alle "collaborazioni" escludendo altre possibilità.

Interpretazioni

La circolare 1/RT, prot. 50550 del 15 dicembre 1973, con particolare riferi-

mento all'art. 49 precisava: "il legislatore, data la varietà delle forme che nell'ambito del lavoro autonomo possono assumere i rapporti di collaborazione anzidetta, ne ha indicato i connotati generali di identificazione. A tal fine la collaborazione che forma oggetto di rapporti presi in considerazione, pur essendo continuativa e coordinata da parte del soggetto che se ne avvale, deve essere sottratta a qualsiasi vincolo di subordinazione ed esplicitarsi al di fuori delle attività agricole e commerciali".

Ancora la circolare precisa che nell'ambito della nozione di collaborazione come sopra delineata, oltre alle attività esplicitamente menzionate nella richiamata lett. a) dell'art. 49, vanno incluse le attività similari che presentano caratteristiche "sostanzialmente analoghe". Tali ad esempio devono considerarsi le attività relative ad incarichi di presidenti di enti o associazioni ed i componenti dei rispettivi consigli o comitati in quanto per gli incarichi stessi non è configurabile un rapporto di lavoro dipendente e d'altra parte le indennità percepite non possono essere ricondotte ad alcuna delle categorie di redditi assimilati ai redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 47 del D.P.R. n. 597.

Peraltro, la circolare Assonime n. 43/1975 in merito all'oggetto specifico precisava "che si tratta comunque di una questione in ordine alla quale sussiste un largo margine di incertezza".

Per diverso tempo la materia della "collaborazione coordinata e continuativa" ha dato luogo più alla soluzione di quesiti che non all'emissione di risoluzioni ministeriali, creando stranamente l'abitudine ad identificare come rientranti nel campo delle collaborazioni coordinate e continuative rapporti di lavoro subordinato o rapporti di consulenza svolti al di fuori dei naturali inquadramenti giuridici (parliamo quindi di rapporti di impiego di fatto e di rapporti di consulenza gestiti da "abusivi").

Le risoluzioni ministeriali n. 500797 del 22 marzo 1975, n. 500807 dell'8 aprile 1975, n. 361237 dell'11 giugno 1976 in genere disciplinavano il campo delle collaborazioni a giornali e riviste attuando la discriminazione tra l'attività dei giornalisti iscritti all'apposito albo e l'attività dei "collaboratori" che rientravano - questi ultimi - nel campo di applicabilità dell'art. 5 citato, ma è

solo con la nota ministeriale n. 360610 del 17 febbraio 1978 che il ministero dava conferma dell'impossibilità di considerare i rapporti tra persone fisiche ed azienda come collaborazioni coordinate e continuative al di fuori delle classi indicate, stante la caratteristica in genere della abitudine e della autonomia e pertanto della "professionalità".

Il caso specifico trattato nella risoluzione ministeriale citata è quello di prestazioni da parte di soggetti di "particolare esperienza" che svolgono la loro attività senza vincolo di subordinazione e di orario nell'ambito di uno specifico servizio aziendale senza diretta responsabilità da parte di questi soggetti circa i risultati conseguiti. Il ministero ha ravvisato le caratteristiche tipiche del lavoro autonomo precisando che lo svolgimento delle prestazioni nell'ambito di specifici servizi aziendali è una circostanza tipica e necessaria per l'esplicazione dell'attività di consulenza identificando pertanto il presupposto dell'abitudine e dell'autonomia ed escludendo il rapporto specifico dal campo di applicabilità dell'art. 5 come collaborazione coordinata e continuativa, rinviando pertanto alla norma generale di applicabilità ai fini dell'Iva. L'interpretazione data dal ministero toglie quindi spazio a quella facile dottrina per la quale un soggetto che svolge la sua attività al tempo pieno per un'impresa potrebbe essere considerato un "collaboratore coordinato e continuativo".

In conclusione dobbiamo pertanto affermare che l'interpretazione dell'art. 5 per la "collaborazione coordinata e continuativa" non può essere altro che restrittiva e cioè il legislatore ha inteso dare, nell'ambito della classe generale sopra identificata, due sottoclassi ben definite e cioè quella degli uffici di amministratore, sindaco, ecc., e quella della collaborazione a giornali, riviste e simili e non altre. La legge ha voluto identificare prestazioni e soggetti di natura assolutamente particolare e quindi le "estensioni" sono accettabili solo se si rimane nell'ambito di queste classi, essendo a nostro avviso preclusa l'applicabilità del regime di esclusione dall'Iva a rapporti diversi da quelli tassativamente indicati come classi dal legislatore, che ha inteso definire "vincolante" il contenuto delle classi con degli esempi.

F.P.