



UDIENZE DI ASSISTENZA
AGLI ISCRITTI ALL'ORDINE DEGLI INGEGNERI DI MILANO
IN MATERIA TRIBUTARIA

n. 3

LA TRANSIZIONE DAL LAVORO DIPENDENTE AL LAVORO AUTONOMO PROFESSIONALE. IL CASO DELLE PRESTAZIONI OCCASIONALI

Prof. FRANCO PONTANI

(ha collaborato per la ricerca bibliografica e normativa

il Dott. FEDERICO GIACOMELLI;

ha presenziato alle udienze il Dott. ANDREA CAPPELLETTI)

Nell'evoluzione socio economica che caratterizza la prestazione dell'attività lavorativa si presenta frequentemente il caso, derivante sia dalle scelte conseguenti alle propensioni individuali, sia da quelle dipendenti dalle circostanze di ambiente, che l'iscritto ad un Ordine Professionale rinvii nel tempo l'inizio dell'esercizio dell'attività di lavoratore autonomo preferendo quella del lavoratore subordinato, ovvero affronti in situazioni di incertezza l'esercizio dell'attività professionale talché la stessa viene svolta, almeno agli inizi, con carattere, di discontinuità.

La normativa tributaria, oggetto qui di specifico commento, da un lato disciplina il rapporto di lavoro subordinato, generalmente non sostanzialmente rilevante ai fini professionali l'iscrizione all'Albo professionale, dall'altro la prestazione professionale ed abituale, sia pure non rilevante ai fini del suo svolgimento la esclusività o la prevalenza dell'attività, riconducendo i risultati economici di tale attività al trattamento specificatamente previsto per il lavoro autonomo, sia ai fini dell'imposta sul Valore Aggiunto che a quelli dell'imposta sui redditi.

La normativa tributaria non fornisce definizioni intermedie di esercizio dell'attività tra quella esclusiva e quella occasionale se non con riferimento alle imposte sui redditi, ed in termini esclusivamente oggettuali, ai fini della distinzione del trattamento tributario delle attività professionali prevalenti rispetto a quelle che non

presentano tale connotazione, prevedendo talune differenze, sia ai fini delle modalità di calcolo del reddito imponibile, sia della redazione del prospetto della dichiarazione dei redditi.

Il tema oggetto della nostra trattazione non è quello della modalità della determinazione del reddito nelle due ipotesi sopra descritte (attività abituale od attività occasionale), bensì quello, ben più arduo, della definizione delle prestazioni dall'iscritto ad un Albo disciplinato per legge non svolte con continuità od abitualità, cioè la definizione di attività occasionale; questo caso si presenta all'inizio dell'esercizio di una attività (che poi sfocia in quella continuativa e professionale), sin dall'origine, di lavoro autonomo, ovvero quando la prestazione viene svolta ad integrazione dell'attività di lavoro dipendente, ovvero ancora quando, risolto un rapporto di lavoro dipendente, viene realizzata sia in un interregno temporale rispetto all'instaurazione di un nuovo rapporto di lavoro dipendente, sia quale situazione prodromica di una successiva evoluzione dell'attività verso quella abituale esclusiva o prevalente di lavoratore autonomo. In altri termini intendiamo riferirci al caso delle cosiddette prestazioni occasionali, prestazioni che per loro definizione si potrebbero (vedi tuttavia oltre) trovare escluse dall'applicazione della disciplina dell'IVA ed al contempo imponibili ai fini reddituali come prestazioni diverse da quelle abi-

tuali esclusive o prevalenti del professionista iscritto in Albi, queste ultime oggetto di "dichiarazione fiscale" con riferimento al quadro E della dichiarazione dei redditi, mentre quelle del caso de quo sarebbero riconducibili alla dichiarazione di cui al quadro L dello stesso modello di dichiarazione dei redditi.

0000

Nel contesto normativo esiste, indubbiamente, un rapporto di coordinamento tra la disciplina degli artt. 49 e 51 e poi 81 del D.P.R. n. 917/86 e quello degli artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/72. E' indubbio, tuttavia, che non esiste una definizione normativa della prestazione occasionale anche se da un lato l'occasionalità della prestazione può far venir meno, come anticipato, il presupposto di imponibilità ai fini dell'IVA e dall'altro rendere diversamente classificabile, nell'ampio contesto del lavoro autonomo, la prestazione di natura occasionale che si rinviene nella disciplina dell'imposta sui redditi diversi, di cui all'art. 81 del D.P.R. n. 987/86.

0000

Ai fini tributari, in quanto l'accertamento dell'effettiva attività svolta può avvenire a diversi anni di distanza rispetto a quello in cui si sono verificate le prestazioni, può accadere che queste ultime abbiano subito un indirizzo evolutivo sia verso la forma del lavoro subordinato (in presenza di prestazioni sia pure non ripetute nei confronti di un soggetto che poi ha assunto la qualifica di datore di lavoro del prestatore "occasionale", sia in quanto le stesse prestazioni hanno assunto una caratteristica di abitualità tale, tuttavia, da acquisire la connotazione non del rapporto di lavoro subordinato, ma quella della collaborazione coordinata e continuativa (su cui vi sarebbe molto da discutere per la doppia rilevanza che tale prestazione ha ai fini giuridici investendo sia l'area tributaria che quella contributiva), sia infine quella del lavoro autonomo abituale.

Non discutiamo qui delle conseguenze tributarie specificatamente connesse all'evoluzione dei rapporti giuridici che caratterizzano il processo di trasformazione del lavoro autonomo da occasionale autonomo a continuativo subordinato o continuativo nella formula della collaborazione coordinata e continuativa, o

professionale propria esclusiva o prevalente, bensì quello, oggetto dei quesiti ricorrenti proposti degli iscritti all'Ordine, della trasformazione del rapporto da occasionale a professionale puro.

0000

Il rapporto può essere occasionale nei confronti di un unico soggetto giuridico a favore del quale viene resa la prestazione o nei confronti di diversi soggetti giuridici utenti delle suddette prestazioni definibili occasionali in relazione anche alla tipologia dell'attività; questa, in parte, può essere "tipica" in quanto riservata in esclusiva agli iscritti all'Albo professionale o "parente" in quanto non preclusa all'iscritto all'Albo professionale, ma al tempo stesso consentita a soggetti che possono svolgere quella prestazione in perfetta aderenza alla disciplina normativa nella quale non vi è previsione, per l'esercizio di tale attività, di obbligo di iscrizione all'Albo professionale.

Ai fini della disciplina dell'IVA giova ricordare che secondo la R.M. 8 giugno 1977 n. 362012 e la decisione della Com. Trib. Centr. n. 636 del 1977, Il 901 (in Giancarlo Mandò, Manuale dell'imposta sul Valore Aggiunto - 1997, pag. 1.117), "restano fuori dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni meramente occasionali rese da persone fisiche (e fin qui in stretta coerenza con la normativa IVA), a meno che non si tratti di soggetti iscritti in Albi, ruoli od elenchi professionali. In tale ultima ipotesi, ai fini dell'assoggettamento del tributo della prestazione è necessario, però, una diretta correlazione tra l'Albo, ruolo od elenco di appartenenza e la prestazione stessa, nel senso che questa venga resa in quanto vi sia l'iscrizione in detti Albi. Il requisito della abitualità viene ad esistenza allorquando, oltre alla prestazione occasionale, i soggetti interessati esplichino altre prestazioni di lavoro autonomo idonee a far assumere ai medesimi la qualifica di soggetto passivo di imposta". Non pare che la modifica intervenuta dopo la data dei richiami formulati (per effetto del D.P.R. n. 24/1979 vigente dal 1° gennaio 1980) possa avere sostanzialmente contribuito alla ridefinizione della suddetta interpretazione; anzi, il Ministero delle Finanze (in risposta ad un quesito formulato dagli esperti de Il Sole 24 Ore, in data

23 maggio 1987), riguardo alla distinzione tra "abitualità" ed "occasionalità" della prestazione, precisa che questa deve essere ricollegata "alla scelta professionale fatta dal soggetto, indipendentemente dalla frequenza delle prestazioni rese, nel senso che l'iscrizione all'Albo professionale od il possesso di un titolo abilitante allo svolgimento di una determinata attività costituisce idoneo presupposto per considerare il soggetto come esercente attività di carattere abituale. In mancanza dei predetti requisiti, la valutazione andrà fatta, caso per caso, sulla base delle situazioni di fatto riscontrabili in concreto" (interpretazione che ricorda molto la vicenda dell'esonero ILOR per gli intermediari di commercio in relazione alla qualifica del loro reddito se di impresa o di lavoro autonomo). Esiste quindi, ad avviso del Ministero delle Finanze, una presunzione iuris tantum di esercizio di attività professionale abituale per il solo fatto dell'iscrizione all'Albo professionale ponendo a carico del soggetto che effettua la prestazione l'onere della prova in contrario che poi il giudice tributario, in caso di contenzioso, valuterà volta per volta in relazione al caso concreto portato in giudizio.

Siffatta interpretazione (riportata in dottrina anche da Leo, Monacchi Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, 1997, pag. 842), non incontra unanimità di consensi in dottrina (recentemente, vedasi in proposito Gruppo di studio Eutekne, *Manuale del professionista*, 1997, pag. 696).

La giurisprudenza, in pratica, si è indirizzata verso la individuazione del parametro di rilevanza dell'esistenza di "mezzi" come punto di riferimento per rilevare caso per caso, la sussistenza del requisito della abitualità (dal punto di vista normativo l'esistenza dei "mezzi" ha assunto ulteriore rilevanza con la fissazione degli indici presuntivi di reddito), e ciò in coerenza con la decisione della Comm. Centr. 2 dicembre 1985 n. 1238, mentre la dottrina tende ad orientarsi verso l'accertamento di un concorso di cause cui non è estranea, ma al tempo stesso non è condizione determinante, la volontà del soggetto di svolgere l'attività professionale. In questo contesto pare interessante richiamarsi alla sentenza di Cassazione n. 1052 del 20 giugno 1988 che, con riferi-

mento alle imposte sui redditi di natura occasionale (art. 81, 1° comma TUIR) ha formulato un pronunciamento dal quale emergono gli elementi distintivi dell'attività occasionale rispetto a quelli dell'attività abituale: i primi (cioè quelli che caratterizzano l'attività occasionale) sarebbero riconducibili ai caratteri della contingenza, dell'eventualità e della secondarietà, mentre i secondi (e cioè quelli dell'attività abituale) sarebbero riconducibili a quelli della continuità e sistematicità dei comportamenti ed alla professionalità tecnica (quest'ultima tra l'altro rappresentata dalla dichiarata necessità di approntare "mezzi" idonei per lo svolgimento della consulenza su base continuativa - cfr. "i rebus dell'attività professionale - Incerti i confini che separano l'attività abituale e/o occasionale, in l'esperto Risponde Il Sole 24 Ore - n. 66 del 24 agosto 1997, a cura di Domenico Arena).

0000

Da quanto sopra esposto appare evidente che, per connotare l'abitualità nell'esercizio di una professione, in primo luogo, deve esistere una scelta individuale di voler esercitare, in modo anche non esclusivo o prevalente rispetto ad altra, l'attività professionale; in secondo luogo vi deve essere un approntamento di "mezzi" coerenti con l'esercizio, anche a tempo parziale, dell'attività professionale; in terzo luogo vi deve essere l'evidenza della reiterazione dei rapporti di tentativo di esercizio della prestazione nei confronti di soggetti diversi, ancorchè la prestazione poi si sia effettivamente concretata nei confronti di uno solo dei soggetti contattati. La reiterazione delle proposte di collaborazione è espressione della volontà concretata nel tentativo di perseguire l'obiettivo di un esercizio di attività professionale abituale ancorchè all'inizio non prevalente od esclusiva; la reiterazione dei tentativi non è riconducibile al caso od alla contingenza, ma presuppone una ricerca volta a realizzare prestazioni che ricadono nel contesto della individuazione del requisito della professionalità. Non giova argomentare a contrariis l'entità, forse modesta, dei compensi o l'unicità, nel periodo di imposta, dei pagamenti ricevuti a fronte di prestazioni fra di loro non riconducibili tecnicamente ad unitarietà; non si può quindi considerare occa-

sionale il rapporto, instaurato con un cliente, che presuppone prestazioni diverse ed un unico pagamento. Certamente non si può considerare occasionale l'attività che vede prestazioni che diano luogo da parte di soggetti diversi o da parte di un unico soggetto all'erogazione di compensi su base mensile o comunque periodica, salvo non si tratti di acconti a valere su un'unica prestazione che si sviluppa nel tempo (è poi anche da considerare l'ipotesi della eventualità della sussistenza, in relazione alla durata dell'attività posta in essere, nel contesto della enunciata possibilità, di unicità tecnica della prestazione, di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa od addirittura di un secondo rapporto di lavoro subordinato, sia pure a tempo parziale).

E' ancora opportuno precisare come l'esistenza di altri "lavori autonomi" che rientrino nell'area tecnica di riferimento dell'iscritto all'Albo possano essere attratti alla sfera dell'attività propria presuntiva professionale dell'iscritto, sicchè le più occasionalità di lavoro autonomo tecnicamente richiamabili a codici di attività IVA diversi, ma al tempo stesso tecnicamente consimili, determinino l'attrazione di questi rapporti a quello fondamentale emergente, sia pure su base presuntiva, dal fatto della sussistenza dell'iscrizione del contribuente all'Albo professionale.

Ancora, non può considerarsi occasionale l'esercizio di un'attività di lavoro autonomo con la contemporanea esistenza di un'attività di impresa individuale svolta dallo stesso soggetto, dovendosi dimostrare, per la seconda, l'esistenza dei "mezzi" atti a qualificare l'attività di impresa come tale, e contemporaneamente la effettiva natura dell'occasionalità delle prestazioni tipiche o consimili a quelle tipiche del lavoro autonomo sicchè, in presenza della coesistenza delle due attività e dell'assenza dei "mezzi" che possono condurre ad una netta differenziazione dell'una e dell'altra, potrà ren-

dersi assai difficile la prova dell'esercizio dell'attività di impresa potendosi agevolmente presumere l'intera attività come riconducibile a quella abituale e professionale tipica iscritta all'albo.

0000

In conclusione, l'accertamento dell'occasionalità o dell'abitualità, sia pure pro-tempore, non esclusiva o prevalente, delle prestazioni per un contribuente iscritto all'Albo professionale, rimane una *res factis*; accertabile *ex post caso per caso* in sede di verifica dell'Autorità Finanziaria e, nel caso di contenzioso, da parte del Giudice Tributario che indirettamente individua quale fosse al momento dell'effettuazione delle prestazioni la volontà del contribuente analizzando i comportamenti assunti nel tempo dal soggetto e valutando in termini assorbenti anche le attività consimili a quelle tipiche l'iscrizione all'Albo professionale. Resta quindi da circostanziare, come consigliabile, sia per l'attività propria tipica che per quelle consimili, considerare per l'iscritto all'Albo professionale, la scelta di una qualificazione dei rapporti professionali di lavoro autonomo, ai fini tributari, compatibile con quella dell'abitualità di un'attività non prevalente, avvalendosi, se ne ricorrono i presupposti, delle particolari agevolazioni/semplificazioni riconducibili ai regimi fiscali cosiddetti "forfetizzati" o "forfettari". Si potrà sempre, nel caso di abbandono dell'attività di lavoro autonomo, chiudere le posizioni fiscali aperte a questo titolo, ovvero nel caso di rafforzamento dell'indirizzo dell'attività professionale effettuare le comunicazioni di rito per transitare alle formule "ordinarie" di determinazione delle meccaniche IVA e del risultato imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

0000

Giova infine ricordare che il rapporto tra l'occasionalità e l'abitualità assume rilevanza anche ai fini della disciplina dei contributi sociali e previdenziali.

© Copyright Studio Prof. Franco Pontani - MILANO - Piazza Castello 5

Riproduzione consentita in esclusiva all'Ordine degli Ingegneri di Milano.

Ogni riproduzione parziale o totale da parte di terzi diversi dall'Ordine degli Ingegneri di Milano è severamente vietata, salvo preventiva autorizzazione scritta.

Inserito redazionale "Notiziario dell'Ordine degli Ingegneri della Provincia di Milano" n. 3, aprile 1998.