



L'ACQUISIZIONE DI PRESTAZIONI DI LAVORO E D'OPERA NEI PROGETTI FINALIZZATI

Danila Ghirardello

Servizio Economico Finanziario Azienda ULSS 20 Verona

INTRODUZIONE

L'acquisto di prestazioni lavorative assume, nell'ambito della gestione dei progetti finalizzati, una grande rilevanza, costituendo spesso il nucleo principale delle spese che vengono sostenute per acquisire le risorse necessarie al raggiungimento dell'obiettivo prefissato.

Nel corso di questi ultimi anni la tradizionale qualificazione giuridica, fiscale e previdenziale del lavoro subordinato e autonomo ha subito numerose modifiche, che hanno dato origine a nuove forme di organizzazione del lavoro dipendente e indipendente, utilizzate nel settore privato, secondo esigenze di flessibilità economica.

Anche nel settore pubblico, si sono affacciate nuove forme di rapporti di lavoro, introdotte dalla contrattualizzazione del rapporto di impiego pubblico ma è soprattutto nell'area della gestione dei progetti finalizzati che si è manifestata la necessità di ricorso a contratti di lavoro diversificati non sulla base di esigenze di mercato, ma di flessibilità legata alla durata temporalmente limitata della attività e al bisogno di figure professionali particolari, estranee alla tradizionale organizzazione istituzionale delle Aziende.

Il ricorso a contratti di lavoro o di prestazione d'opera diversi da quelli del lavoro subordinato comporta preliminarmente problemi di natura giuridica, investendo la contrattualizzazione dell'incarico che viene conferito e, di conseguenza, di natura fiscale, dato che ogni pagamento di prestazione lavorativa o rimborso spese deve ricevere un particolare trattamento in relazione alle imposte sui redditi, a seconda dell'inquadramento giuridico di quella particolare attività lavorativa resa che da quel particolare soggetto è stato effettuato.

Anche se con vari aggiustamenti (che hanno investito sia talune figure di convenzionati con il SSN come i medici di guardia medica, i dipendenti per la libera professione intramuraria, sia altri come i titolari di borse di studio come i lavori socialmente utili) la tradizionale determinazione del trattamento delle varie prestazioni lavorative prevedeva (tralasciando alcune classificazioni marginali):

- contratti di lavoro subordinato > redditi da lavoro dipendente;
- altre attività produttrici di reddito > redditi assimilati a lavoro (ad elencazione tassativa da parte dipendente del Testo Unico Imposte sui redditi);
- contratti di prestazione d'opera intellettuale e contratti di collaborazione coordinata e continuata > redditi di lavoro autonomo;
- contratti di prestazione d'opera > redditi di lavoro autonomo non abituale.

La più rilevante trasformazione è stata subita dai contratti di collaborazione coordinata e continuata che, attraverso un percorso iniziato nel 1996 (iscrizione alla gestione separata previdenziale INPS, con contributo fissato all'epoca al 10%), proseguito nel 2000 (iscrizione all'assicurazione obbligatoria INAIL), dal 01.01.2001 sono transitati, ai fini fiscali, nel secondo gruppo di redditi, cioè quelli assimilati a lavoro dipendente.

È perciò necessario esaminare il contenuto tipico delle prestazioni lavorative o d'opera per poter effettuare la collocazione in ciascuna delle categorie sopra elencate e, di conseguenza, definirne il diverso trattamento fiscale, soprattutto impositivo, sia del compenso che di eventuali rimborsi spese.

LAVORO SUBORDINATO - REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE

Anche se non interessa direttamente la gestione di progetti finalizzati, è importante definirne la caratteristica principale, che è quella della subordinazione (alle dipendenze e sotto la direzione altrui) che prevede che il lavoratore sia assoggettato al potere direttivo e disciplinare del datore di lavoro.

La subordinazione è la chiave di distinzione fra lavoro dipendente e autonomo; la situazione di dipendenza prevede l'esistenza logica e giuridica di due soggetti, in posizione ineguale, di cui uno, il lavoratore subordinato, presta attività con assenza di iniziativa economica, di rilevanza esterna diretta del lavoro prestato, inserito in sistema nel quale agisce privo di autonomia per quanto riguarda l'apporto di mezzi propri, e nel quale ogni aspetto della produzione, che non consista nel prestare le proprie energie lavorative, non lo coinvolge direttamente.

Al contratto di lavoro subordinato si perviene non tanto dall'accertamento della volontà delle parti, ma dal comportamento tenuto dai contraenti nello svolgimento effettivo del contratto: la giurisprudenza indica nell'onerosità, nella collaborazione, nella continuità, nella subordinazione, gli elementi tipici del lavoro subordinato, integrati dai c.d. indici sintomatici: oggetto della prestazione (l'attività messa a disposizione del datore di lavoro, non il risultato), l'inserzione del lavoratore nella organizzazione produttiva dell'impresa,

incidenza del rischio della attività lavorativa sul datore di lavoro, mentre l'osservanza di un orario di lavoro non è stata ritenuta decisiva.

REDDITI ASSIMILATI A LAVORO DIPENDENTE

Sono quelli relativi a fattispecie che in assenza di una specifica previsione di legge sarebbero di incerta qualificazione in quanto privi di almeno uno degli elementi che qualificano le due categorie di redditi, di lavoro dipendente e autonomo.

Si possono distinguere in tre gruppi:

- i redditi a cui manca in radice un collegamento con una prestazione lavorativa (rendite vitalizie, assegni periodici alla cui formazione non concorrono n. capitale n. lavoro, tipo gli assegni conseguenti a separazione o scioglimento del matrimonio);
- i redditi che pur possedendo un nesso con una prestazione lavorativa, non dispongono di un rapporto di servizio tale da configurare un vero e proprio rapporto di lavoro dipendente (indennità e gettoni di presenza, indennità per cariche elettive);
- tutte le altre ipotesi in cui per ragioni perequative è disciplinata una situazione in cui esiste una prestazione lavorativa, ma la retribuzione discende da elementi diversi dalla effettiva prestazione lavorativa (borse di studio, etc: sono i redditi a cui sono attribuite le stesse detrazioni dei redditi da lavoro dipendente in quanto più vicini, concettualmente, al lavoro dipendente).

A quest'ultimo gruppo sono stati ascritti, ma solo per quanto riguarda l'aspetto fiscale, i redditi da collaborazione coordinata e continuata che, a decorrere dal 1.1.2001, in base all'art. 34 della legge 21.11.2000 n. 342 (collegato fiscale alla legge finanziaria) sono stati qualificati fiscalmente come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Tale classificazione (fra i redditi assimilati) che incide anche sugli aspetti previdenziali, non muta la qualificazione giuridica del rapporto che rimane di lavoro autonomo, a causa della mancanza del vincolo di subordinazione e della presenza del potere di coordinazione che non fa tuttavia venir meno l'autonomia professionale del collaboratore.

Le c.d. co.co.co si possono distinguere in:

- rapporti di collaborazione tipici quali amministratori di società, collaboratori di giornali, riviste e partecipanti a collegi e commissioni;
- rapporti di collaborazione non tipizzati individuati sulla base di criteri oggettivi, quali la continuità nel tempo della prestazione lavorativa, la coordinazione, che si realizza mediante l'inserimento funzionale del parasubordinato nella organizzazione economica del committente (secondo le direttive di quest'ultimo, ma senza vincolo di subordinazione), dalla mancanza di mezzi organizzati da parte del collaboratore, e dalla presenza di retribuzione periodica stabilita.

L'attuale normativa, per entrambi i tipi di rapporto di collaborazione, esclude che vi possano rientrare quelle prestazioni che rientrano nei compiti istituzionali (mansioni proprie) del lavoratore dipendente o nell'oggetto dell'arte e professione esercitata dal contribuente. A proposito di arti e professioni in campo sanitario, occorre tenere presente che le disposizioni della legge 10 agosto 2000, n. 251 e del Decreto Ministeriale 29 marzo 2001 hanno individuato numerose professioni nelle aree diagnostica, assistenziale, della riabilitazione e della prevenzione, il cui esercizio ricade di conseguenza nella fattispecie del lavoro autonomo e non in quella della collaborazione coordinata e continuativa.

È stato infatti precisato dal Ministero delle Finanze che qualora l'incarico di collaborazione venga conferito a soggetti che esercitino abitualmente attività di lavoro autonomo (esempio: psicologo), i compensi percepiti saranno assoggettati alla disciplina prevista per quest'ultimo, se per lo svolgimento delle prestazioni di collaborazione sono necessarie conoscenze tecnico - giuridiche direttamente collegate alla attività di lavoro autonomo. Per conoscenze tecnico - giuridiche è stato anche precisato che occorre tenere conto in via prioritaria di quanto disposto dai singoli ordinamenti professionali.

Per il collaboratore coordinato e continuativo, il cui reddito sia assimilato fiscalmente al lavoro dipendente, oltre agli adempimenti strettamente inerenti alla stipulazione del contratto (denuncia all'INAIL, acquisizione della sua iscrizione alla gestione separata INPS) è necessario che venga compilata e sottoscritta la dichiarazione inerente alle detrazioni di imposta spettanti, sia per lavoro dipendente che per eventuali carichi di famiglia. La gestione dei versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi contro gli infortuni è affidata al committente.

Sulle innovazioni introdotte dalla riforma del mercato del lavoro, attuata con il decreto legislativo del 10 settembre 2003 n. 276 (c.d. legge Biagi), che ha introdotto la figura del lavoro a progetto, con la finalità di regolamentare il reiterato ricorso nel settore privato ai contratti di collaborazione coordinata e continuativa che, quindi, vanno ricondotte alla modalità a progetto, occorre tener presente che tale disciplina non si applica alle pubbliche amministrazioni e al loro personale.

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO ABITUALE

Se il carattere discriminante i redditi di lavoro dipendente è la subordinazione, quello del lavoro autonomo è la mancanza di essa e l'opposto parametro dell'autonomia.

Rientrano in questo gruppo i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni per professione abituale, ancorchè non esclusiva, (1^o comma art. 49 D.P.R. 600/1973) e i redditi derivanti da utilizzazione delle opere dell'ingegno, brevetti, e altri (2^o comma del predetto articolo).

È richiesto dal 1^o comma dell'articolo citato, che si tratti di professione abituale: quindi sia per dato formale (iscrizione ad un albo) che di fatto. Perciò abitualità come attitudine, qualità acquistata per educazione, uso, studio, che coincide con la professionalità, intesa come perizia acquistata sia con lo studio che con la pratica. Il conferimento di incarico dovrà ovviamente uniformarsi alle caratteristiche civilistiche del contratto di prestazione d'opera intellettuale, caratterizzato dalla natura professionale, dall'obbligo di eseguire

personalmente la prestazione, da particolari attitudini tecniche del prestatore tenuto spesso alla iscrizione in albi o elenchi professionali.

Il corrispettivo dovuto al prestatore di lavoro autonomo comprende sia il compenso che eventuali oneri e spese inerenti l'esecuzione, sui quali vanno applicati l'eventuale percentuale di rivalsa (2% o 4%) per il contributo previdenziale dovuto dal committente per l'iscrizione alle Casse Previdenziali degli Ordini Professionali o alla gestione separata dell'INPS, e, sul totale di tali voci, l'imposta sul valore aggiunto, se si tratta di prestazioni soggette a IVA.

Quanto alla ritenuta d'acconto, attualmente del 20%, occorre precisare che il contributo integrativo del 2% non costituisce reddito, per cui su di esso non va effettuata ritenuta. Al contrario, il contributo di rivalsa del 4%, per la particolare disciplina da cui è regolato, deve essere assoggettato a ritenuta d'acconto.

Tale tipo di incarichi, come pure quelli di collaborazione coordinata e continuativa, nell'ambito delle pubbliche amministrazioni hanno trovato disciplina nell'art. 7 commi 6, 6 bis, 6 ter del decreto legislativo 165 del 2001: i presupposti essenziali per il ricorso agli incarichi esterni sono i seguenti: l'oggetto della prestazione deve corrispondere alle competenze attribuite dall'ordinamento all'amministrazione conferente e ad obiettivi e progetti specifici e determinati; l'amministrazione deve avere preliminarmente accertato l'impossibilità oggettiva di utilizzare le risorse umane disponibili al suo interno; la prestazione deve essere di natura temporanea e altamente qualificata; devono essere preventivamente determinati durata, luogo, oggetto e compenso della collaborazione. Inoltre, è previsto che le amministrazioni pubbliche disciplinino e rendano pubbliche, secondo i propri ordinamenti, procedure comparative per il conferimento degli incarichi. Varie leggi finanziarie sono intervenute sia rafforzando il regime di trasparenza sugli incarichi, attraverso l'obbligo della pubblicità e dell'adeguata motivazione sui medesimi, sia incidendo sui presupposti che sui contenuti (Dl. n. 168/2004, L. n. 311/2004, L. n. 266/2005, L.n.244/2007).

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO NON ABITUALE (PRESTAZIONI OCCASIONALI)

L'individuazione di questo tipo di redditi ha sempre posto non pochi problemi, atteso che secondo talune interpretazioni il concetto di professionalità e abitualità coincidono per cui, per tale posizione interpretativa, sarebbe impossibile qualificare redditi di lavoro autonomo non abituale quelli prestati da soggetti iscritti in albi o elenchi professionali.

Dovrebbe trattarsi di un'attività svolta al di fuori sia di una disponibilità regolare, stabile e sistematica, che di un normale e costante indirizzo, di una attitudine professionale.

La valutazione va effettuata caso per caso e desunta da una serie di elementi fra i quali non rientra tanto l'entità dei compensi, quanto piuttosto la frequenza e la ripetitività degli atti (sistematicità di comportamenti), la secondarietà degli atti economici posti in essere, tali che il compenso che ne deriva non può essere considerato la forma principale di reddito.

È opportuno sia inserita sulle note di addebito o su simili documenti emessi dal prestatore d'opera una nota in tal senso, mentre è evidente che indicazioni di segno contrario (del tipo: Studio in Via, un logo professionale) potrebbero indicare lo svolgimento di una attività professionale.

Se, infatti, non vi è in genere una condivisione di responsabilità da parte del committente circa la qualificazione come occasionale di una prestazione che tale non sia, il trattare come occasionale un'attività inquadrabile in collaborazione coordinata potrebbe comportare una responsabilità di violazione di obblighi contributivi e assicurativi.

Qualora i compensi percepiti come prestazioni occasionali, conferite anche da più committenti, superino nell'anno solare (utilizzando il criterio di cassa) la somma di € 5.000,00, sulla parte eccedente deve essere applicata la contribuzione Inps alla gestione separata. Tale situazione, nota solo al prestatore, dovrà risultare da apposita dichiarazione resa nell'imminenza della corresponsione del compenso, trattandosi di situazione mutevole anche nel breve periodo.