

Gentili Colleghi,

Con la nota n. 13/Pres/2015 del 22 gennaio 2015 sono stati chiesti chiarimenti al Ministero dell'Economia e delle Finanze in merito alla nota n. 448 - novembre 2014 del centro studi del Consiglio Nazionale degli Ingegneri (CNI).

Con tale documento il CNI prende in considerazione il caso di un soggetto iscritto ad un albo professione e titolare di un rapporto di lavoro dipendente, al quale si "garantisce" la possibilità di svolgere, senza obbligo di apertura della partita IVA, collaborazioni definite "occasional", per le quali non è richiesto il rispetto né del limite temporale (30 giorni), né di quello economico (pari a 5.000).

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il protocollo n. 4594 del 25 febbraio 2015, ha precisato "che, nel caso rappresentato (dal CNI), qualora l'attività svolta dal soggetto rientrasse tra le attività tipiche della professione per il cui esercizio è avvenuta l'iscrizione all'albo, i relativi compensi sarebbero considerati come redditi di lavoro autonomo, con conseguente integrale soggezione degli stessi alla relativa disciplina". Confermando, quindi, che l'esercizio di qualsiasi attività professionale è subordinato all'iscrizione al relativo Albo, all'apertura di una partita IVA ed a tutti gli obblighi fiscali e contributivi conseguenti, anche verso Inarcassa.

Con i migliori saluti.

IL VICE PRESIDENTE
(Dott. Arch. Giuseppe Santoro)



IL PRESIDENTE
(Dott. Arch. Paola Muratorio)



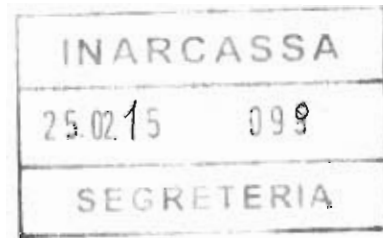
Roma, 20 marzo 2015



Ministero
dell'Economia e delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO FISCALE
UFFICIO II - IV - VII



Roma, 25/02/2015

Prot. 4594

All'Inarcassa
Via Salaria, 229
00199 Roma

Oggetto: prestazioni occasionali di professionisti iscritti ad Albi – documento del Centro Studi del Consiglio Nazionale Ingegneri (c.r. 448-novembre 2014)

Con la nota n. 13/Pres/2015 del 22 gennaio 2015, è stata trasmessa, per le valutazioni di competenza, la nota n. 448 di novembre 2014 del Centro Studi del Consiglio Nazionale degli Ingegneri (di seguito, CNI) concernente l'oggetto, che ritiene contenga una ricostruzione "frutto di una errata sovrapposizione di piani normativi distinti e non coincidenti...(e)...di un ribaltamento della ratio della normativa commentata".

Il documento n. 448 ha operato un approfondimento in ordine alle cosiddette "prestazioni occasionali" rese da professionisti iscritti ad albi professionali e, in particolare, da quei professionisti per i quali **l'attività professionale** rappresenti un *quid pluris* rispetto ad una **primaria attività lavorativa diversa e, tipicamente, legata a rapporti di lavoro subordinato in qualità di dipendenti pubblici o privati**.

Con la suddetta nota n. 13/2015, è stato, in particolare, rilevato che:

- far discendere, da un' "unica risoluzione"¹, l'estensione della possibilità di svolgere attività professionale senza partita IVA a tutti gli iscritti ad un Albo che siano (anche) lavoratori dipendenti, appare una forzatura priva di base legale;
- è priva di fondamento la ricostruzione della "non abitualità" come "secondarietà" della prestazione professionale";
- l'approccio della normativa è l'opposto, in quanto "un iscritto all'Albo che svolga attività professionale, salva prova contraria circa la mera occasionalità della singola prestazione svolta, è tenuto all'apertura di una partita IVA ed alla obbligatoria fatturazione della prestazione stessa";
- nel caso in cui un professionista, che svolga l'attività professionale a latere di un rapporto di lavoro dipendente, sia messo in grado di avanzare un'offerta economica sulla quale non gravi né l'IVA né il contributo integrativo si produrrebbe un "effetto di dumping".

¹ Agenzia delle entrate, risoluzione n. 42 del 12 marzo 2007.

Al riguardo, occorre dire, in via preliminare, che, con successivo documento n. 31/2015, pubblicato sul sito internet, il CNI ha fornito chiarimenti in merito ai contenuti del documento n. 448, a seguito delle richieste di chiarimento ricevute, e ha precisato che non era **"minimamente intenzione del documento avallare... un'apertura indiscriminata alle prestazioni occasionali quale strumento per eludere gli obblighi che derivano dallo svolgimento abituale di un'attività professionale"**; quindi, la disamina che segue ha tenuto conto dei due documenti in combinato (n. 448/2014 e n. 31/2015).

La nota n. 448 ha inteso ricondurre ad uno schema unitario le diverse normative (civile, fiscale e previdenziale) che regolano la possibilità o meno di effettuare prestazioni d'opera intellettuale sotto forma di prestazioni occasionali, senza la necessità di possedere la partita IVA, da parte degli iscritti ad albi professionali e superando i limiti di tempo e la soglia di compenso indicati dalle norme che regolano le prestazioni occasionali (articolo 61, comma 2, d.Lgs. n. 276/2003).

In particolare, il documento ha segnalato che:

- l'articolo 61, comma 2, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, definisce le prestazioni occasionali come **"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"**; il successivo comma 3 **esclude** dal campo di applicazione **"le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali"**;
- l'articolo 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relativo all'imponibilità delle operazioni ai fini IVA riporta che **"Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse"**;
- l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 42/E del 12 marzo 2007, ha individuato il trattamento fiscale ai fini IRPEF ed IVA di un medico dipendente di una struttura pubblica che svolge, dietro autorizzazione, attività di lavoro autonomo di consulenza medico legale. Nel caso in specie, l'Agenzia ha affermato che **"qualora l'attività di consulenza abbia finalità assicurative o amministrative, e sia svolta con carattere di abitualità da parte del professionista, il relativo reddito (ritratto da un'attività tipicamente libero-professionale) dovrà essere assoggettato al regime proprio del reddito di lavoro autonomo, di cui all'art. 53 del Tuir. Risulta pertanto applicabile, in tale caso, la disciplina prevista per i redditi di natura professionale dell'art. 54 del Tuir, che implica, ovviamente, dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto, il necessario possesso della partita Iva. Nel caso in cui, invece, l'attività di consulenza medico-legale sia prestata in maniera occasionale i relativi onorari saranno qualificati come redditi diversi, di cui all'art. 67, comma 1, lettera l), del Tuir, in quanto trattasi di compensi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente. In tale ultima ipotesi, attesa la mancanza di abitualità nell'esercizio dell'attività, le operazioni restano escluse dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto soggettivo. Ne deriva che il medico dipendente, in rapporto esclusivo, dell'azienda sanitaria ospedaliera, qualora intenda effettuare solo in via occasionale prestazioni medico-legali in forza di autorizzazioni specifiche dell'ente, non è obbligato all'apertura della partita Iva"**.

In considerazione di quanto sopra esposto, il CNI ha affermato che:

- l'iscrizione ad un albo professionale **non** è condizione sufficiente a ricomprendere la prestazione tra i redditi di lavoro autonomo e per assoggettare gli stessi all'IVA, ma **"può essere ritenuto un idoneo presupposto all'abitualità delle prestazioni"**;

- "bisognerà concretamente **valutare, caso per caso**, se sussistono i requisiti di abitudine ovvero se il professionista abbia compiuto una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al raggiungimento di uno scopo";
- "i limiti previsti dalla normativa fiscale, circa la possibilità per un soggetto iscritto ad un albo professionale, di poter svolgere una **prestazione professionale di natura occasionale** senza che la stessa sia configurabile come reddito di natura professionale, e quindi con la necessità di apertura di una partita IVA", non sono legati alla durata della prestazione o all'ammontare del corrispettivo pattuito, bensì al requisito soggettivo dell'abitudine o meno della prestazione effettuata.

Tra gli ulteriori chiarimenti forniti sulle prestazioni occasionali degli iscritti all'albo la nota n. 31/2015 ha fornito, in risposta a quesiti, le seguenti indicazioni:

- non è possibile esprimere un parere **sull'abitudine** o meno della prestazione senza considerare **tutti gli elementi e la modalità di svolgimento**. L'attività sarà considerabile occasionale laddove sia riscontrabile l'episodicità (accidentalità) degli incarichi;
- il riferimento alla soglia di € 5.000 previsto per le "collaborazioni occasionali" non trova applicazione per i professionisti iscritti ad un albo; conseguentemente non è l'ammontare della o delle prestazioni ad individuare l'abitudine o meno delle stesse (con il conseguente obbligo di aprire una posizione IVA), ma le modalità di svolgimento;
- sebbene l'attività sia svolta raramente, l'iscrizione **all'albo dei consulenti tecnici d'ufficio** è inquadrabile tra le attività attraverso le quali il professionista manifesta la propria volontà a ricoprire incarichi in modo ricorrente, **e non in maniera occasionale**.

Tanto premesso, dal punto di vista fiscale e, in particolare, ai fini IVA, si rappresenta che le persone fisiche che svolgono in modo **autonomo e abituale, anche se non esclusivo**, attività artistica o professionale sono soggetti passivi IVA, ai sensi dell'articolo 5 del D.P.R. n. 633/1972. Occorre, quindi, verificare, se l'attività esercitata è qualificabile o meno come prestazione artistica o professionale ai fini IVA, ossia:

- se si tratta di un'**attività autonoma**;
- se è svolta come **professione abituale**.

Si ha un'attività di lavoro autonomo quando una persona si obbliga a compiere, verso un corrispettivo, un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente; si tratta, in genere, di attività che vengono poste in essere, ad esempio, sulla base di un contratto d'opera (articoli 2222 e ss. c.c.) o di un contratto di prestazione intellettuale (articoli 2229 e ss. c.c.).

Perché l'attività sia esercitata per professione abituale non è necessario che sia svolta in modo esclusivo, potendo anche coesistere con altre attività, ma **non** deve trattarsi di un'attività **solo occasionale**. L'accertamento del requisito dell'abitudine deve avvenire esaminando la natura e le caratteristiche delle attività esercitate dal soggetto. L'iscrizione ad un albo può essere indicativa dello svolgimento di un'attività professionale e la mancata iscrizione non preclude la soggettività passiva all'imposta.

Ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. n. 633/1972, i soggetti che intraprendono **l'esercizio di un'arte o professione** nel territorio dello Stato devono farne dichiarazione all'Agenzia delle entrate che attribuirà al contribuente un numero di **partita IVA**.

Ai fini delle imposte sui redditi, il legislatore ha disciplinato le prestazioni occasionali nell'ambito dei redditi diversi che vengono considerati tali se percepiti da soggetti che non svolgono attività di lavoro dipendente, impresa o arti e professioni. L'elencazione dei redditi diversi è contenuta nell'art. 67 del

Tuir e fra le fattispecie individuate vi sono anche le attività di lavoro autonomo e di impresa non esercitate abitualmente (c.d. prestazioni occasionali: art. 67 c. 1, lettere i - l).

Il testo unico delle imposte sui redditi disciplina anche i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, la cui disciplina è contenuta nell'articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del Tuir. Tali redditi sono qualificati come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, pur se percepiti in relazione a collaborazioni cosiddette "a progetto" ovvero in relazione a collaborazioni occasionali (rappresentando, infatti, queste ultime mere modalità di svolgimento delle collaborazioni coordinate e continuative). In particolare, la citata lettera c-bis) del comma 1 dell'articolo 50 del TUIR prevede due diverse tipologie di redditi derivanti da collaborazioni coordinate e continuative:

- redditi derivanti da rapporti "tipici" di collaborazione coordinata e continuativa, tassativamente elencati dalla citata disposizione normativa;
- redditi derivanti da rapporti "atipici" nei quali rientrano quei rapporti aventi ad 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 e con retribuzione periodica prestabilita;

Proprio in relazione ai cosiddetti rapporti di collaborazione coordinata e continuativa "atipici", la norma prevede, tra l'altro, che ai fini dell'assimilazione è necessario verificare che gli uffici o le collaborazioni non rientrino nell'oggetto dell'arte o della professione, di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR concernente i redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente atteso che, in tale ultima ipotesi, i relativi proventi saranno attratti nel reddito di lavoro autonomo prodotto dal professionista e determinato ai sensi del successivo articolo 54 del TUIR.

Sul punto, l'amministrazione finanziaria con circolare 67/E del 6 luglio 2001 ha precisato che l'esame diretto a verificare l'eventuale collegamento tra le prestazioni rese e l'oggetto della professione o dell'arte esercitata deve essere operato sia con riferimento ai rapporti "tipici" che a quelli "atipici" e che, in caso di esito positivo, i relativi compensi saranno assoggettati alle disposizioni fiscali dettate per i redditi di natura professionale. Con la medesima circolare, è stato chiarito, altresì, che al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata occorre valutare, tra l'altro, se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. L'Agenzia delle entrate è tornata ad affrontare l'argomento nelle circolari 105/E del 12 dicembre 2001 e 56/E del 27 febbraio 2002 con le quali, pur se con particolare attenzione agli incarichi di amministratore, revisore o sindaco di società, ha, in buona sostanza, confermato gli orientamenti esposti nella precedente pronuncia.

Il documento redatto dal Centro Studi del Consiglio Nazionale degli Ingegneri prende in considerazione la diversa ipotesi di un soggetto iscritto in un albo professionale, contestualmente titolare di un rapporto di lavoro dipendente, al quale si garantisce la possibilità di svolgere, senza obbligo di apertura di partita IVA, collaborazioni impropriamente definite come "occasionalì" atteso che per le medesime, dal punto di vista fiscale, non è richiesto né il rispetto del limite di durata massimo, pari a 30 giorni, né il limite di compensi percepibili nell'anno solare, pari a 5000 euro. Si fa presente che, nel caso rappresentato, qualora l'attività svolta dal soggetto rientrasse tra le attività tipiche della professione per il cui esercizio è avvenuta l'iscrizione all'albo, i relativi compensi sarebbero considerati quali redditi di lavoro autonomo, con conseguente integrale soggezione degli stessi alla relativa disciplina.

IL DIRETTORE
Paolo Puglisi

Centro Studi
Consiglio Nazionale Ingegneri

**Chiarimenti sulle prestazioni occasionali
degli iscritti all'Albo**

(riferimento alla nota n°448 - novembre 2014)



(d. 31/2015)

Roma, gennaio 2015

I CONSIGLIO NAZIONALE DEGLI INGEGNERI

| | |
|--------------------------|------------------------|
| Ing. Armando Zambrano | Presidente |
| Ing. Fabio Bonfà | Vicepresidente Vicario |
| Ing. Gianni Massa | Vicepresidente |
| Ing. Riccardo Pellegatta | Consigliere Segretario |
| Ing. Michele Lapenna | Consigliere Tesoriere |
| Ing. Giovanni Cardinale | Consigliere |
| Ing. Gaetano Fedè | Consigliere |
| Ing. Andrea Gianasso | Consigliere |
| Ing. Hansjörg Letzner | Consigliere |
| Ing. iunior Ania Lopez | Consigliere |
| Ing. Massimo Mariani | Consigliere |
| Ing. Angelo Masi | Consigliere |
| Ing. Nicola Monda | Consigliere |
| Ing. Raffaele Solustri | Consigliere |
| Ing. Angelo Valsecchi | Consigliere |

Presidenza e Segreteria 00187 Roma – Via IV Novembre, 114
Tel. 06.6976701 Fax 06.69767048 Sito web: www.tuttoingegnere.it



Presso il Ministero della Giustizia – 00186 Roma – Via Arenula, 71



CENTRO STUDI
CONSIGLIO NAZIONALE INGEGNERI

CONSIGLIO DIRETTIVO

| | |
|---------------------------|------------------------|
| Ing. Luigi Ronsivalle | Presidente |
| Ing. Luigi Panzan | Vice Presidente |
| Ing. Fabrizio Ferracci | Consigliere Segretario |
| Ing. Giovanni Cardinale | Consigliere |
| Ing. Francesco Cardone | Consigliere |
| Ing. Bruno Lo Torto | Consigliere |
| Ing. Salvatore Noè | Consigliere |
| Ing. Maurizio Vicaretti | Consigliere |
| | |
| Dott. Massimiliano Pittau | Direttore |

Sede: Via Dora, 1 - 00198 Roma - Tel. 06.85354739, Fax 06.84241800

www.centrostudicni.it

La presente nota è stata redatta da Luca di Maio e Massimiliano Pittau.

INDICE

| | |
|--|--------|
| Premessa | Pag. 1 |
| 1. Chiarimenti sulle prestazioni occasionali degli iscritti all'albo | “ 4 |



PREMESSA

La pubblicazione della Nota n. 448 “*Professionisti iscritti ad albi e prestazioni occasionali*” ha suscitato, nel corso degli ultimi giorni, diversi quesiti e richieste di precisazione da parte degli iscritti.

In primo luogo preme chiarire che obiettivo della Nota in oggetto era di fornire agli iscritti, non titolari di partita Iva, uno strumento, fondato sull’analisi e sulla ricostruzione della normativa esistente sulle prestazioni occasionali effettuate da professionisti iscritti ad un albo, per valutare se le prestazioni realizzate o da realizzarsi possano essere inquadrare tra quelle di natura occasionale o meno. Ciò nell’intento primario di evitare abusi o un’interpretazione errata di un quadro normativo, invero, non particolarmente chiaro ed organico.

Non era minimamente intenzione del documento avallare, come pure qualcuno ha paventato, un’apertura indiscriminata alle prestazioni occasionali quale strumento per eludere gli obblighi che derivano dallo svolgimento abituale di un’attività professionale.

Se, probabilmente, una lettura frettolosa del solo comunicato di accompagnamento della Nota n. 488 poteva, forse, ingenerare un simile fraintendimento (e di questo ci scusiamo), il contenuto di quest’ultima non consente in alcun modo di cadere in una simile interpretazione.

Per riassumere sinteticamente quanto riportato nella Nota n. 488 (alla quale, comunque, si rimanda):

- **l’iscritto all’albo** che non eserciti in modo abituale attività di lavoro autonomo, cioè che non eserciti lavoro autonomo con regolarità, sistematicità e ripetitività, **può svolgere attività di lavoro occasionale**, cioè un lavoro saltuario ed episodico, non svolto con ripetitività, eseguito prevalentemente in proprio senza vincolo di



subordinazione con il committente, **senza la necessità di avere partita Iva;**

- **per determinare l'occasionalità della prestazione non si può ricorrere ai limiti di tempo e di remunerazione imposti dalla normativa sul lavoro occasionale** (che impone una durata massima di 30 giorni del contratto e un compenso che non superi 5.000 euro nell'anno solare), in quanto tali disposizioni **non valgono per le professioni intellettuali, per le quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali**, secondo quanto espressamente previsto dal comma 3 dell'art. 61 del decreto legislativo 276/2003. In questo senso, e solo in questo senso, le prestazioni occasionali per gli iscritti all'Albo non hanno limiti di tempo e di remunerazione.

E' importante sottolineare che **i limiti di tempo, di compenso e l'obbligo di possedere la partita Iva vengono meno solo** nel caso in cui **gli iscritti ad un Albo professionale non svolgano lavoro autonomo in modo abituale, regolare, sistematico e ripetitivo** e che, nello stesso tempo, intendano svolgere **una prestazione occasionale**, ovvero una prestazione **non ripetitiva, svolta una volta ogni tanto, senza vincolo di subordinazione con il committente e caratterizzata anche dall'elemento dell'episodicità.**

Per determinare l'occasionalità della prestazione per un iscritto all'Albo occorre, quindi, valutare **l'abitualità o meno della prestazione e la natura stessa della prestazione.** La più recente giurisprudenza, ad esempio, ha considerato come reddito d'impresa (quindi attività svolta con abitualità) un importo di poco superiore a 3.000 euro poiché la prestazione si configurava come organizzata e composta di attività economiche tra loro collegate (cfr. risposta alla domanda n. 4 sotto riportata).

Allo stesso modo, dai quesiti ricevuti a seguito della pubblicazione della Nota, è emerso come lo strumento delle prestazioni occasionali sia utilizzato, in alcuni casi, per compiere prestazioni che in realtà sono "abituale" sebbene per importi modesti,



oppure prestazioni professionali che hanno le caratteristiche della sistematicità o della ripetitività.

In considerazione delle richieste di chiarimento ricevute, e dell'interesse che le stesse possono avere per tutti gli iscritti, **sono state elaborate delle risposte ai quesiti più ricorrenti, che consentiranno, ci auguriamo, di chiarire meglio la fattispecie esaminata.**



1. CHIARIMENTI SULLE PRESTAZIONI OCCASIONALI DEGLI ISCRITTI ALL'ALBO

Domanda 1:

Sono un dipendente di un ente privato iscritto all'albo. Posso svolgere una prestazione di lavoro occasionale?

Risposta 1:

Rispetto alla possibilità di svolgere un incarico, laddove non sia prevista l'esclusività di rapporto all'interno del contratto di lavoro dipendente, la risposta è affermativa. Ovviamente è necessario valutare se la prestazione che verrà posta in essere conterrà o meno gli elementi di regolarità, sistematicità e ripetitività al fine di poterla inquadrare nell'ambito delle prestazioni di lavoro occasionali.

Su tale punto non esistono dei principi oggettivi che individuano elementi certi di presenza o meno dell'abitudine, ed ogni fattispecie dovrà essere singolarmente analizzata. Sicuramente il porre in essere atti propedeutici all'ottenimento di un incarico (come potrebbe essere l'iscrizione ad un elenco fornitori di una P. A. oppure l'iscrizione all'albo dei CTU di un Tribunale) dovrà essere valutato come volontà di porre in essere un'attività senza il carattere dell'**eventualità**, con la conseguenza di non poterla inquadrare come attività non abituale e svolgerla senza apertura di una partita IVA.



Domanda 2:

Sono un pensionato iscritto all'albo, posso svolgere una prestazione di lavoro occasionale?

Risposta 2:

La possibilità di svolgere una prestazione di natura occasionale non dipende dalla posizione lavorativa dell'iscritto all'albo ma dalla natura della prestazione stessa e, dalla sua modalità di svolgimento. Conseguentemente, una prestazione occasionale potrà essere eseguita sia da un pensionato sia da un dipendente in attività o meno (ad esempio perché in cassa integrazione) , così come da un neo iscritto all'albo che non è dipendente o titolare di partita IVA.



Domanda 3:

Sono un iscritto all'albo dipendente di un ente pubblico, posso svolgere una prestazione di lavoro occasionale?

Risposta 3:

Il dipendente pubblico è sottoposto, in virtù del ruolo ricoperto, a norme più restrittive rispetto ai dipendenti di enti privati.

Fermo restando alcune deroghe per determinati soggetti (come i dipendenti a tempo parziale) o per alcune attività (ad esempio la partecipazione a convegni o seminari), l'art. 53 del D.lgs. 163/2001 disciplina l'incompatibilità tra pubblico impiego ed altri incarichi retribuiti specificando al comma 6 che "Gli incarichi retribuiti, di cui ai commi seguenti, sono tutti gli incarichi, **anche occasionali**, non compresi nei compiti e doveri di ufficio, per i quali è previsto, sotto qualsiasi forma, un compenso".

Tale regime di incompatibilità potrà essere derogato solo attraverso la richiesta di autorizzazione, ed il rilascio della stessa da parte dell'amministrazione dalla quale si dipende, e tale autorizzazione dovrà essere richiesta per ogni specifico incarico.

Alla luce di quanto riportato, appare evidente come non sia possibile rispondere in modo univoco alla domanda posta, ma sarà necessario analizzare ogni singola fattispecie.

E' importante sottolineare che il rilascio dell'autorizzazione per una singola prestazione non configura automaticamente la stessa come prestazione occasionale perché andrà valutato se vi sono gli elementi della contingenza, dell'eventualità e secondarietà (tipici di una prestazione occasionale).



Domanda 4:

Posso svolgere una prestazione professionale inferiore a € 5.000 senza la necessità di aprire una partita IVA?

Risposta 4:

Come riportato nella nota 448, il riferimento alla soglia di € 5.000 previsto per le “collaborazioni occasionali” non trova applicazione per i professionisti iscritti ad un albo. Conseguentemente non è l’ammontare della o delle prestazioni ad individuare l’abitudine o meno delle stesse (con il conseguente obbligo di aprire una posizione IVA), ma le modalità di svolgimento.

Rispetto all’abitudine o meno della prestazione la recente giurisprudenza (Cassazione 02/07/2014 Sent. 15031), ad esempio, ha ricondotto a reddito d’impresa (quindi attività svolta con abitudine) un importo di poco superiore a € 3.000 poiché da elementi extracontabili, riscontrati durante una verifica, sono emersi tratti distintivi di un’attività d’impresa organizzata (preventivi per i clienti contenenti specifiche sui materiali, sui costi di trasporto e montaggio, sugli accanti ricevuti).



Domanda 5:

Sono iscritto all'albo dei consulenti tecnici d'ufficio tribunale (CTU) e mi è stato affidato un incarico. Posso classificarlo come prestazione occasionale o devo necessariamente aprire una posizione IVA?

Risposta 5:

Sebbene l'attività sia svolta raramente, l'iscrizione all'albo dei consulenti tecnici d'ufficio è inquadrabile tra le attività attraverso le quali il professionista manifesta la propria volontà a ricoprire incarichi in modo ricorrente, e non in maniera saltuaria e occasionale.

Secondo quanto riportato dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 2997 del 27 marzo 1987, tale attività è classificabile come abituale e, conseguentemente, realizzabile solo attraverso il possesso di una partita IVA.



Domanda 6:

E' possibile considerare una "Direzione Lavori" svolta per un unico committente come una prestazione occasionale?

Risposta 6:

La Direzione Lavori per sua natura è un'attività complessa che richiede lo svolgimento di una pluralità di atti, anche economici, con una sistematicità e ripetitività (si pensi ad esempio al coordinamento dei lavori delle ditte subappaltatrici, piuttosto che alla redazione dei SAL) che sicuramente individuano l'abitudine nella prestazione.

Come evidenziato nelle precedenti risposte, è importante considerare la modalità di svolgimento della prestazione al fine di configurarla come abituale o meno.

L'esistenza dell'abitudine nello svolgimento di un'attività di lavoro autonomo sussiste ogniqualvolta un soggetto ponga in essere con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al raggiungimento di uno scopo, con esclusione quindi delle ipotesi di atti economici posti in essere in via meramente occasionale (risoluzione ministeriale 24 novembre 1988 n. 550326).



Domanda 7:

Sono un ingegnere iscritto all'albo al momento inoccupato e senza partita IVA. Mi è stata richiesta, da tre ditte di costruzioni, la produzione di elaborati tecnici per l'ottenimento delle autorizzazioni amministrative. Gli importi delle singole prestazioni sono inferiori, cumulativamente, a € 5.000. Posso svolgere tale attività come prestazione occasionale o devo aprire una partita IVA?

Risposta 7:

Come riportato nella premessa, non è possibile esprimere un parere sull'abitudine o meno della prestazione senza considerare tutti gli elementi e la modalità di svolgimento.

L'attività sarà considerabile occasionale laddove sia riscontrabile l'episodicità (accidentalità) degli incarichi. Diversa considerazione andrà fatta nel caso in cui l'iscritto all'albo abbia aperto un proprio studio di progettazione, con una targa informativa sul portone del palazzo o abbia posto in essere attività di promozione della propria attività (biglietti da visita distribuiti presso i cantieri). In questo caso sembrerebbe sicuramente venir meno l'eventualità e l'episodicità della prestazione, configurando l'attività come abituale, con il conseguente obbligo di possedere una partita IVA.



Domanda 8:

Ho sviluppato un software e vorrei testare la possibilità di commercializzarlo attraverso un sito internet. Posso considerare tale attività come occasionale?

Risposta 8:

Le informazioni riportate sicuramente tendono a escludere il carattere di non abitualità dell'attività, in quanto vi è stato non solo uno sforzo nella produzione del software, ma si prevede di porre in essere un insieme coordinato di atti economici finalizzati alla commercializzazione dello stesso.

Domanda 9:

Ho eseguito una prestazione occasionale. In quale categoria di reddito è inquadrabile? Devo iscrivermi a INARCASSA? Devo versare i contributi all'INPS?

Risposta 9:

Il reddito prodotto dalle prestazioni occasionali è qualificabile nei redditi diversi. Se il soggetto che esegue la prestazione non è titolare di partita IVA non dovrà versare a INARCASSA ma il reddito prodotto eccedente la soglia di € 5.000 sarà assoggettato a contribuzione presso l'INPS (gestione separata).



Domanda 10:

Sono un pensionato iscritto all'albo. Nel caso di superamento della soglia di € 5.000 dovrò versare i contributi alla gestione separata dell'INPS?

Risposta 10:

Le somme percepite superiori alla soglia di € 5.000 saranno soggette a contribuzione. Nel caso di soggetti senza copertura previdenziale obbligatoria (ad es. iscritto all'albo inoccupato senza partita IVA) per il 2015 l'aliquota contributiva è pari al 30,72%. Nel caso di soggetti con copertura previdenziale obbligatoria (dipendenti) o percettori di pensioni si applica l'aliquota ridotta pari al 23,5% per il 2015.

PRESIDENZA

Prot. 13/Pres/2015

Spett. Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ragioneria Generale dello Stato
Ispettorato Generale di Finanza
Via XX Settembre, 97
00197 Roma
rgs.ragionieregenerale.coordinamento@pec.mef.gov.it

Dipartimento delle Finanze - Direzione Legislazione
Tributaria e Federalismo Fiscale
Via dei Normanni, 5
00184 Roma

df.dltff@pce.finanze.it

Spett. Ministero della Giustizia
Direzione Generale della Giustizia Civile
Via Arenula, 70
00186 Roma
dgcivile.dag@giustiziacert.it

Spett. Ministero del Lavoro
Direzione Generale per le politiche previdenziali e assicurative
Divisione VI - Vigilanza sugli Enti previdenziali privatizzati e
privati
Via Flavia, 6
00187 Roma
dgpoliticheprevidenziali@mailcert.lavoro.gov.it

e p.c. Consiglio Nazionale degli Ingegneri
Via IV Novembre, 114
00187 Roma
segreteria@ingpec.eu

Roma, 22 gennaio 2015

Oggetto: prestazioni occasionali di professionisti iscritti ad Albi - documento del Centro Studi del Consiglio Nazionale Ingegneri (c.r. 448 – novembre 2014)

Nelle scorse settimane è stato reso pubblico il documento in oggetto (del quale allego copia), mediante il quale il Centro Studi del Consiglio Nazionale degli Ingegneri (di seguito, in sigla, CNI) ha operato un approfondimento in ordine alle cosiddette "prestazioni occasionali" rese da professionisti iscritti ad Albi professionali: e, in particolare, da quei professionisti per i quali l'attività professionale rappresenti un *quid pluris* rispetto ad una primaria attività lavorativa diversa e, tipicamente, legata a rapporti di lavoro subordinato in qualità di dipendenti pubblici o privati.

In sintesi, tale documento afferma (V. pag. 1) che:

- a) i limiti temporali ed economici (rispettivamente di 30 giorni e 5.000 Euro) previsti per i contratti di "collaborazione occasionale" non "valgono per le professioni intellettuali, per le quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali";
- b) l'iscrizione ad un Albo professionale non è "elemento sufficiente a configurare la professione abituale di un'attività (sic!) assoggettabile quindi a regime Iva e non sottoponibile a regime di collaborazione occasionale, per il quale non è invece necessaria l'apertura di partita Iva";
- c) l'iscritto ad un albo che "non eserciti attività di lavoro autonomo con i requisiti propri di quest'ultimo, ovvero l'abitudine, cioè l'esercizio di una pluralità di atti economici svolti con regolarità, sistematicità e ripetitività, potrà svolgere attività di lavoro occasionale ... senza i limiti di tempo e di remunerazione imposti dalla normativa, oltre che senza la necessità di disporre di partita Iva".

La questione trattata è rilevante per Inarcassa poiché tutti gli iscritti agli Albi professionali degli Ingegneri e degli Architetti, Pianificatori, Paesaggisti e Conservatori in possesso di partita IVA devono applicare una maggiorazione, nota come "contributo integrativo", sul proprio fatturato a carico della committenza e versarne ad Inarcassa l'ammontare in ragione d'anno. L'obbligo prescinde dall'obbligo di iscrizione o dall'ammontare dei proventi o dei volumi d'affari dichiarati ai fini IRPEF ed IVA (L. 6/81, Statuto e Regolamento Generale della Previdenza di Inarcassa).

E, quindi, per me doveroso, in qualità di Presidente di Inarcassa - Cassa di Previdenza ed Assistenza per gli Ingegneri e gli Architetti Liberi Professionisti, segnalare all'attenzione di codesti Ministeri alcune rilevanti perplessità, in ordine alle conclusioni del documento in oggetto.

Senza considerare che la citata tesi comporterebbe effetti rilevanti in ordine al gettito IVA per l'Amministrazione fiscale.

Venendo al merito della questione, ritengo che le conclusioni del Centro Studi del CNI siano, per un verso, il frutto di una errata sovrapposizione di piani normativi distinti e non coincidenti. E, per altro verso, di un ribaltamento della *ratio* della normativa commentata.

Infatti, la lettera e la *ratio* del decreto legislativo n. 276/2003 non sono volte a disciplinare il trattamento fiscale e previdenziale dell'attività lavorativa professionale (in quanto svolta da iscritti ai relativi Albi), ma – come affermato dalla circolare ministeriale n. 1/2004 del Ministero del Lavoro citata nello stesso documento – ad evitare fenomeni di "elusione della normativa inderogabile del diritto del lavoro". Ebbene, il combinato disposto della normativa e delle circolari sul punto escludono tale rischio elusivo proprio in ragione delle regole previste per l'esercizio dell'attività professionale: regole che, appunto prevedono l'obbligo di fatturazione delle prestazioni professionali.

Al riguardo, i riferimenti operati dal documento in commento alla novella della L. 92/2012 appaiono strumentali, nella misura in cui collegano, a disposizioni meramente "lavoristiche", effetti fiscali e previdenziali dalla stessa non disposti né, si consenta, "voluti".

Tra l'altro, mentre appare notoria e condivisibile la prassi fiscale "storica" menzionata nel documento, sembra per converso "strumentale" e poco convincente il riferimento operato dal documento del Centro Studi CNI alla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 42/E del 12/3/2007. In quel caso, infatti, l'affermazione che una prestazione di consulenza medico-legale potesse essere "derubricata" a prestazione occasionale discendeva dal fatto che il medico in questione era un dipendente del SSN in regime di esclusiva. In tal caso, quindi, la prestazione, salvo prova contraria o condotta illecita dell'interessato, poteva considerarsi occasionale *in re*.

Far discendere, da questa unica risoluzione, l'estensione della possibilità di svolgere attività professionale senza partita IVA a tutti gli iscritti ad un Albo che siano (anche) lavoratori dipendenti, appare una forzatura priva di base legale. Così come appare priva di qualsiasi fondamento la ricostruzione della "non abitudine" come "secondarietà" della prestazione professionale.

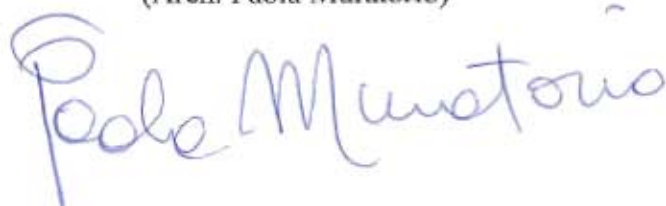
L'approccio della normativa è, infatti, l'opposto: un iscritto all'Albo che svolga attività professionale, salva prova contraria circa la mera occasionalità della singola prestazione svolta, è tenuto all'apertura di una partita IVA ed alla obbligatoria fatturazione della prestazione stessa.

Infine, la tesi del documento configura una rilevante violazione dei principi nazionali e comunitari in materia di concorrenza. Basti pensare all'effetto di dumping che può derivare, anche su una singola prestazione professionale, nel caso in cui un professionista che svolga l'attività professionale a latere di un rapporto di lavoro dipendente, sia messo in grado di avanzare un'offerta economica sulla quale non gravi né l'IVA né il contributo integrativo.

Per quanto sin qui esposto, Vi chiedo di esprimere una valutazione sull'argomento e – nell'auspicato caso in cui essa sia in linea con le osservazioni sopra esposte – di invitare il CNI a rettificare le erronee informazioni diffuse con il documento in oggetto

Con ossequi.

IL PRESIDENTE
(Arch. Paola Muratorio)



**Centro Studi
Consiglio Nazionale Ingegneri**

Professionisti iscritti ad albi e prestazioni occasionali



(c.r. 448)

Roma, novembre 2014



CONSIGLIO NAZIONALE DEGLI INGEGNERI

| | |
|--------------------------|------------------------|
| Ing. Armando Zambrano | Presidente |
| Ing. Fabio Bonfà | Vicepresidente Vicario |
| Ing. Gianni Massa | Vicepresidente |
| Ing. Riccardo Pellegatta | Consigliere Segretario |
| Ing. Michele Lapenna | Consigliere Tesoriere |
| Ing. Giovanni Cardinale | Consigliere |
| Ing. Gaetano Fedè | Consigliere |
| Ing. Andrea Gianasso | Consigliere |
| Ing. Hansjörg Letzner | Consigliere |
| Ing. iunior Ania Lopez | Consigliere |
| Ing. Massimo Mariani | Consigliere |
| Ing. Angelo Masi | Consigliere |
| Ing. Nicola Monda | Consigliere |
| Ing. Raffaele Solustri | Consigliere |
| Ing. Angelo Valsecchi | Consigliere |

Presidenza e Segreteria 00187 Roma – Via IV Novembre, 114
Tel. 06.6976701 Fax 06.69767048 Sito web: www.tuttoingegnere.it



Presso il Ministero della Giustizia – 00186 Roma – Via Arenula, 71



CENTRO STUDI
CONSIGLIO NAZIONALE INGEGNERI

CONSIGLIO DIRETTIVO

| | |
|---------------------------|------------------------|
| Ing. Luigi Ronsivalle | Presidente |
| Ing. Luigi Panzan | Vice Presidente |
| Ing. Fabrizio Ferracci | Consigliere Segretario |
| Ing. Giovanni Cardinale | Consigliere |
| Ing. Francesco Cardone | Consigliere |
| Ing. Bruno Lo Torto | Consigliere |
| Ing. Salvatore Noè | Consigliere |
| Ing. Maurizio Vicaretti | Consigliere |
| | |
| Dott. Massimiliano Pittau | Direttore |

Sede: Via Dora, 1 - 00198 Roma - Tel. 06.85354739, Fax 06.84241800

www.centrostudicni.it

Il presente testo è stato redatto da Luca Di Maio.

INDICE

| | | |
|----------------------------|------|----|
| Premessa | Pag. | 1 |
| 1. Normativa civilistica | " | 4 |
| 2. Normativa fiscale | " | 7 |
| 3. Normativa previdenziale | " | 11 |
| 4. Conclusioni | " | 12 |



Premessa e sintesi

La presente nota intende ricondurre ad uno schema unitario le diverse normative (Civile, Fiscale e Previdenziale) che regolano la possibilità o meno di effettuare prestazioni d'opera intellettuale sotto forma di prestazioni occasionali, **senza la necessità di possedere la partita IVA**, da parte degli iscritti ad albi professionali e **superando i limiti di tempo e la soglia di compenso indicati dalle norme che regolano le prestazioni occasionali** (comma 2 art. 61 del decreto legislativo 276/2003).

In particolare, occorre tenere presente i seguenti aspetti:

- a) **i limiti imposti dalla normativa sui contratti di “collaborazione occasionale”, consistenti nel fatto che il rapporto contrattuale non deve avere durata superiore a 30 giorni e deve prevedere un compenso entro 5.000 euro** (percepito nel medesimo anno solare), **non valgono per le professioni intellettuali, per le quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali**, secondo quanto espressamente previsto dal comma 3 dell'art. 61 del decreto legislativo 276/2003, oltre che da interpretazione autentica;
- b) **l'iscrizione ad un albo professionale non è da considerarsi come elemento sufficiente a configurare la professione abituale di un'attività**, assoggettabile quindi a regime Iva e non sottoponibile a regime di collaborazione occasionale, per il quale non è invece necessaria l'apertura di partita Iva;
- c) ne segue che l'iscritto all'albo che non eserciti attività di lavoro autonomo con i requisiti propri di quest'ultimo, ovvero l'abitudine, cioè l'esercizio di una pluralità di atti economici svolti con regolarità, sistematicità e ripetitività, potrà svolgere attività di lavoro occasionale, con le caratteristiche proprie di questa fattispecie, ovvero un lavoro per l'appunto occasionale, svolto prevalentemente in proprio senza vincolo di subordinazione con il committente, ma nello stesso tempo senza i limiti di tempo e di remunerazione imposti dalla normativa, oltre che senza la necessità di disporre di partita Iva.

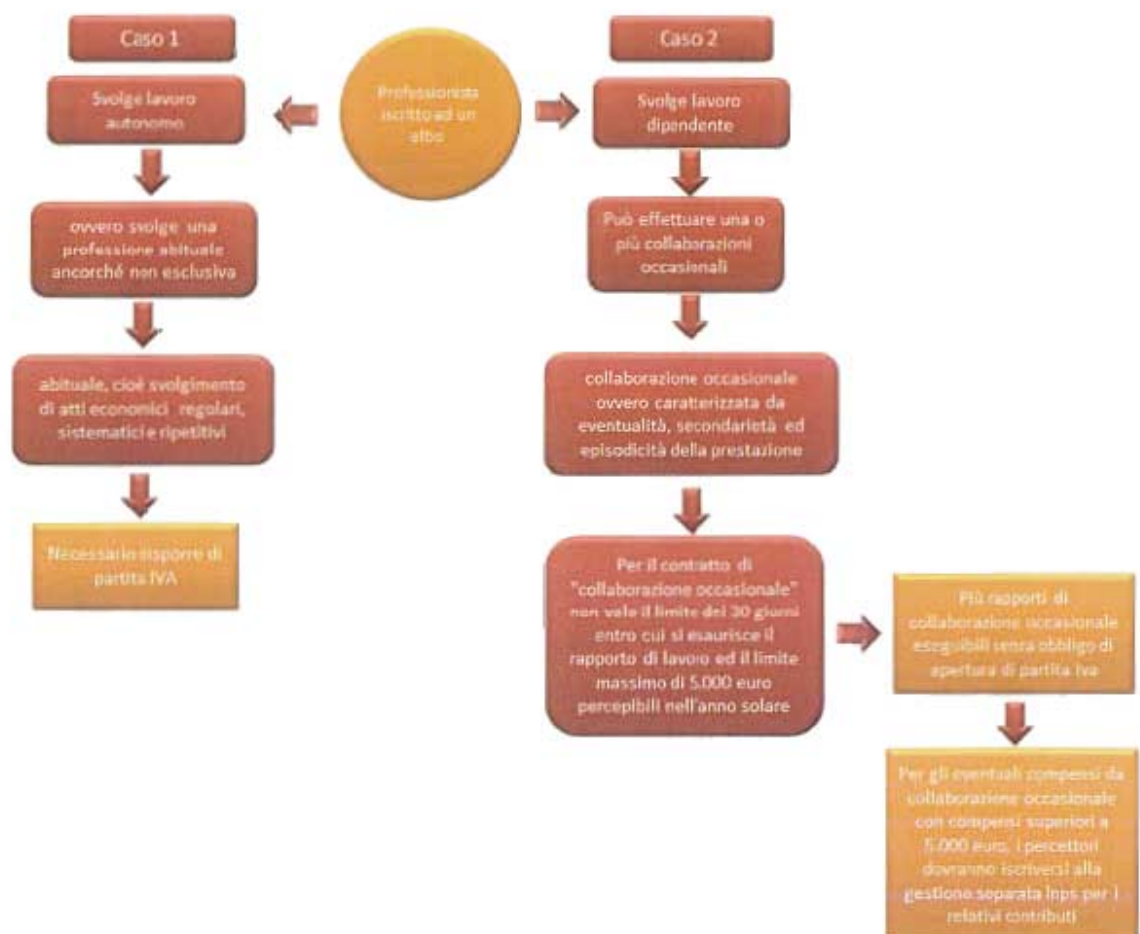


Quanto detto permetterebbe pertanto ad un iscritto ad albo professionale che svolge, tuttavia, come attività prevalente quella di lavoro dipendente, la possibilità di esercitare prestazioni occasionali senza i limiti di tempo e di compenso previsti dalla normativa in materia di lavoro occasionale e senza la necessità di disporre di partita Iva. Resta fermo il principio (ribadito dall'art. 44, comma 2, del d.l. 326/03) che per lo svolgimento di lavoro occasionale con compensi superiori a 5.000 euro, i percettori dovranno iscriversi alla gestione separata Inps per il relativo versamento dei contributi previdenziali. Il regime fiscale e quello previdenziale applicabili ai casi di iscritti ad albo professionale che prestano lavoro occasionale vengono descritti nelle pagine che seguono.



Di seguito (fig. 1) si propone uno schema esemplificativo in cui può trovarsi un iscritto ad un albo professionale nell'eventuale svolgimenti di una collaborazione occasionale:

Fig. 1. – Ipotesi in cui un iscritto all'albo può trovarsi nello svolgimento di contratto di "collaborazione occasionale"



Fonte: Censo Studi CNI, 2014



1. Normativa civilistica

Il codice civile, attraverso gli articoli 2222 e seguenti norma il contratto d'opera, ovvero quel contratto attraverso il quale un soggetto si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente. Una sub-categoria dei contratti d'opera è individuata negli articoli 2230 e seguenti che disciplinano le prestazioni d'opera intellettuale.

La nozione di prestazioni occasionale di lavoro autonomo viene individuata, per la prima volta nel nostro ordinamento, attraverso il comma 2 dell'articolo 61 del decreto legislativo 276/2003 (meglio conosciute come "collaborazioni occasionali").

Il comma 2 dell'articolo citato definisce le prestazioni occasionali come: *"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"*, e prevede l'esclusione degli stessi dalla normativa del contratto di collaborazione a progetto.

La definizione di prestazione occasionale si è resa necessaria da un lato per evitare gli abusi delle prestazioni occasionali ed i comportamenti elusivi della normativa sui contratti a progetto e dall'altro per delimitare il campo applicativo della norma stessa.

A riguardo, la circolare del Ministero del Lavoro n. 1 del 8 gennaio 2004 specifica: *"[sono escluse] le 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, sempre con il medesimo committente, sia superiore a 5 mila Euro. Si tratta di collaborazioni coordinate e continuative per le quali, data la loro limitata "portata", si è ritenuto non fosse necessario il riferimento al progetto e, dunque, di sottrarle dall'ambito di applicazione della nuova disciplina"*.

Lo stesso articolo 61 al comma 3 prevede che *"sono escluse dal campo di applicazione del presente capo (Capo I - Lavoro a Progetto e*



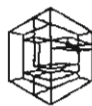
Lavoro Occasionale) le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali, esistenti alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo”.

La circolare ministeriale sopracitata, oltre ad escludere dall'ambito applicativo della norma le prestazioni rese dai professionisti iscritti ad appositi albi professionali, sancisce che *“La disciplina che emerge dall'art. 61 è, come detto, finalizzata a impedire l'utilizzo improprio o fraudolento delle collaborazioni coordinate e continuative. Al di fuori del campo di applicazione dell'art. 61 si collocano, con tutta evidenza, fattispecie che non presentano significativi rischi di elusione della normativa inderogabile del diritto del lavoro”.*

Risulta evidente che l'esclusione individuata per i professionisti iscritti ad un albo deve intendersi, al pari della esclusione delle prestazioni occasionali, come volontà del legislatore di limitare l'ambito applicativo della norma. Allo stesso tempo, escludendo i professionisti iscritti ad un albo dall'ambito applicativo dei contratti a progetto, non trovano applicazione i limiti delle prestazioni occasionali individuati nel comma 2 dell'articolo 61. **Ne consegue che i professionisti iscritti ad albi possono effettuare prestazioni occasionali anche superando i limiti individuati nel comma 2 dell'articolo 61.**

A conferma di quanto dichiarato la stessa circolare ribadisce che: *“sia l'introduzione nel nostro ordinamento della fattispecie dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nella modalità a progetto sia la previsione di apporti di collaborazione coordinata e continuativa a carattere occasionale ex art. 61, comma 2, del d.lgs. n. 276/03, non hanno certamente comportato l'abrogazione delle disposizioni del contratto d'opera di cui all'art. 2222 e ss. del codice civile. Ne consegue che, ad esempio, nel caso di un prestatore d'opera che superi, nei rapporti con uno stesso committente, uno dei due limiti previsti dall'art. 61, comma 2, del d. lgs. n. 276/03, non necessariamente dovrà veder qualificato il proprio rapporto come collaborazione a progetto o a programma, ben potendosi verificare il caso che quel prestatore abbia reso una o più prestazioni d'opera ai sensi dell'art. 2222 e seguenti del codice civile”.*

A rafforzare tale interpretazione è intervenuto il legislatore attraverso l'interpretazione autentica riportata nel comma 27 dell'articolo



1 della legge 92 del 28 giugno 2012 che indica come *“La disposizione concernente le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in albi professionali, di cui al primo periodo del comma 3 dell'articolo 61 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, si interpreta nel senso che l'esclusione dal campo di applicazione del capo I del titolo VII del medesimo decreto riguarda le sole collaborazioni coordinate e continuative il cui contenuto concreto sia riconducibile alle attività professionali intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali. In caso contrario, l'iscrizione del collaboratore ad albi professionali non è circostanza idonea di per sé a determinare l'esclusione dal campo di applicazione del suddetto capo I del titolo VII”*.

La relazione illustrativa sul comma in oggetto riporta che *“Il comma 27, infine, reca una norma di interpretazione autentica (con effetto, quindi, retroattivo) dell'articolo 61, comma 3, del decreto legislativo n. 276 del 2003, volta a chiarire che le norme che disciplinano il lavoro a progetto e il lavoro occasionale non si applicano alle sole prestazioni professionali riconducibili alle attività per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi, ferma restando la possibilità per i professionisti abilitati di svolgere, sotto forma di collaborazione coordinata e continuativa, attività diverse da quelle per le quali è necessaria l'iscrizione”*.

Dalla lettura del testo normativo e della relazione illustrativa emerge come il legislatore abbia voluto definire l'esclusione dall'ambito applicativo della norma (la 276/03), indicando come siano escluse non i professionisti iscritti ad albo in quanto tali (criterio soggettivo) ma le attività dagli stessi esercitate (criterio oggettivo).

Alla luce di quanto riportato, è possibile affermare che **non esiste attualmente una normativa civilistica che precluda ai professionisti le prestazioni di natura occasionale e che gli stessi potrebbero effettuare prestazioni occasionali di qualsiasi importo o durata superando i limiti dettati dal comma 2 dell'articolo 61 della Dlgs 276/03.**



2. Normativa fiscale

Avendo definito il quadro normativo delle prestazioni occasionali per i professionisti iscritti ad albi secondo la normativa civilistica, è necessario individuare se esistono e quali sono i limiti imposti dalla normativa fiscale rispetto alle stesse.

La normativa fiscale, al fine di individuare il corretto inquadramento della prestazione occasionale in termini di imposte dirette ed indirette, pone l'attenzione sulla modalità di svolgimento delle prestazioni, richiedendo che la stessa sia svolta, sebbene non in esclusiva, con abitudine. Nel caso sia presente il requisito dell'abitudine, i redditi prodotti sono considerati come redditi da lavoro autonomo, per cui saranno trattati ai sensi dell'articolo 53 e seguenti del D.P.R. 917/86 per quanto concerne le imposte dirette, mentre saranno operazioni imponibili IVA ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 633/72.

Il sopracitato articolo 53 del D.P.R. 917/86 sancisce che: *“Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per **professione abituale, ancorché non esclusiva**, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5”*.

L'articolo 5 del D.P.R. 633/72, relativo all'imponibilità delle operazioni ai fini IVA riporta che: *“Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per **professione abituale, ancorché non esclusiva**, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse”*.

In entrambi gli articoli sopracitati viene indicato come il presupposto dell'abitudine delle attività svolte sia condizione necessaria per assoggettare le stesse alle normative fiscali.

L'esistenza dell'abitudine nello svolgimento di una attività di lavoro autonomo sussiste ogniqualvolta un soggetto ponga in essere **con**



regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al raggiungimento di uno scopo, con esclusione quindi delle ipotesi di atti economici posti in essere in via meramente occasionale (risoluzione ministeriale 24 novembre 1988 n. 550326).

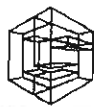
Nel caso in cui, invece, vengano posti in essere atti che abbiano i requisiti **dell'eventualità, della secondarietà e dell'episodicità**, non si realizza il presupposto soggettivo dell'abitudine della prestazione e di conseguenza la stessa non è configurabile come lavoro autonomo ai sensi della normativa sopra citata.

Per le prestazioni di lavoro autonomo occasionali, la risoluzione n. 362012/77, rispetto alle prestazioni svolte da avvocati e commercialisti nei processi arbitrali (istituiti in base alle leggi della Regione Lazio n. 12 del 1973 e n. 33 del 1975), precisava che erano escluse dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni meramente occasionali rese da persone fisiche, **tranne** nel caso non si trattasse di **soggetti iscritti in albi**, ruoli o elenchi professionali.

La stessa risoluzione riportava che: *“In tale ultima ipotesi, peraltro, ai fini dell'assoggettabilità al tributo della prestazione è necessaria una diretta correlazione tra l'albo, ruolo o elenco di appartenenza e la prestazione stessa, nel senso che questa venga resa in quanto vi sia l'iscrizione in detti albi”*.

Con lo stesso orientamento si è espressa la Corte di Cassazione con la sentenza n. 2997 del 27 marzo 1987, sul caso dei consulenti tecnici nominati dal giudice civile ed iscritti ad appositi albi. Nella sentenza viene dichiarato che: *“si rileva che l'abitudine dell'esercizio professionale, non identificabile con la sua esclusività (come espressamente ribadisce il citato art. 5), è insita nella volontaria iscrizione del professionista nell'albo dei consulenti tecnici, costituente titolo per l'affidamento di compiti in modo ricorrente, secondo criteri di rotazione, non in via meramente occasionale o saltuaria”*.

Con orientamento parzialmente diverso si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la più recente risoluzione n. 42/E del 12 marzo 2007.

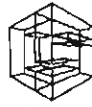


La risoluzione individua il trattamento fiscale ai fini Irpef ed IVA di un medico dipendente di una struttura pubblica che svolge, dietro autorizzazione, attività di lavoro autonomo di consulenza medico legale.

Nel caso in specie l’Agenzia afferma che *“si ritiene che qualora l’attività di consulenza abbia finalità assicurative o amministrative, e sia svolta con carattere di abitualità da parte del professionista, il relativo reddito (ritratto da un’attività tipicamente libero-professionale) dovrà essere assoggettato al regime proprio del reddito di lavoro autonomo, di cui all’art. 53 del Tuir. Risulta pertanto applicabile, in tale caso, la disciplina prevista per i redditi di natura professionale dell’art. 54 del Tuir, che implica, ovviamente, dal punto di vista dell’imposta sul valore aggiunto, il necessario possesso della partita Iva. Nel caso in cui, invece, **l’attività di consulenza medico-legale sia prestata in maniera occasionale i relativi onorari saranno qualificati come redditi diversi, di cui all’art. 67, comma 1, lettera l), del Tuir, in quanto trattasi di compensi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente. In tale ultima ipotesi, attesa la mancanza di abitualità nell’esercizio dell’attività, le operazioni restano escluse dal campo di applicazione dell’Iva per carenza del presupposto soggettivo. Ne deriva che il medico dipendente, in rapporto esclusivo, dell’azienda sanitaria ospedaliera, qualora intenda effettuare solo in via occasionale prestazioni medico-legali in forza di autorizzazioni specifiche dell’ente, non è obbligato all’apertura della partita Iva”**.*

In quest’ultima circolare, l’Agenzia delle Entrate, nell’effettuare la distinzione tra attività professionale ed occasionale, pone l’attenzione sull’abitualità o meno della prestazione senza prendere in considerazione l’iscrizione all’albo dei medici e tanto meno che la prestazione sia effettuata su materie per le quali il soggetto è iscritto all’albo.

In considerazione dell’ultimo orientamento di prassi, è possibile affermare che l’iscrizione ad un albo professionale non sia condizione sufficiente a ricomprendere la prestazione professionale tra i redditi di lavoro autonomo e l’assoggettamento degli stessi all’IVA. Bisognerà concretamente valutare, caso per caso, se sussistono i requisiti di abitualità ovvero se il professionista abbia compiuto una pluralità di atti



economici coordinati e finalizzati al raggiungimento di uno scopo. Ovviamente, l'iscrizione ad un albo professionale può essere ritenuto un idoneo presupposto all'abitudine delle prestazioni, ma di per sé non sarà sufficiente laddove esistano altri elementi che dimostrino il contrario (come ad esempio lo svolgimento di una attività di lavoratore dipendente).

Alla luce di quanto esposto, è possibile affermare che i limiti previsti dalla normativa fiscale, circa la possibilità per un soggetto iscritto ad un albo professionale, di poter svolgere una prestazione professionale di natura occasionale senza che la stessa sia configurabile come reddito di natura professionale, e quindi con la necessità di apertura di una partita IVA, non siano legati alla durata della prestazione o ad un ammontare del corrispettivo pattuito, ma siano collegati al requisito soggettivo dell'abitudine o meno della prestazione effettuata.



3. Normativa previdenziale

La normativa previdenziale sulle prestazioni professionali di natura occasionale svolte da soggetti iscritti ad albi professionali, riprendendo quanto riportato nella circolare n. 1 del Ministero del Lavoro dell'8 gennaio 2004, individua nella circolare n. 9 del 22 gennaio 2004 come soggetti obbligati al versamento dei contributi alla gestione separata anche i professionisti iscritti ad albi professionali.

Infatti la citata circolare riporta che: *“in presenza dei requisiti già previsti dalla disciplina fiscale e previdenziale, il versamento dei contributi previdenziali continua ad essere obbligatorio in riferimento alle collaborazioni dei professionisti iscritti agli albi”*.

Tale obbligatorietà ed i suoi limiti sono individuati nel testo modificato, in fase di conversione dell'articolo 44 del D. L. 326/03, dove al comma 2 viene aggiunto che: *“A decorrere dal 1° gennaio 2004 i soggetti esercenti attività di lavoro autonomo occasionale e gli incaricati alle vendite a domicilio di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114, sono iscritti alla gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, solo qualora il reddito annuo derivante da dette attività sia superiore ad euro 5.000. Per il versamento del contributo da parte dei soggetti esercenti attività di lavoro autonomo occasionale si applicano le modalità ed i termini previsti per i collaboratori coordinati e continuativi iscritti alla predetta gestione separata”*.

Dalla lettura del testo normativo e della circolare INPS citata, si desume che la normativa previdenziale non pone dei limiti alle prestazioni occasionali rese dai professionisti iscritti ad albi, e prevede, nel caso del superamento del tetto di reddito annuo di € 5.000 derivante da queste attività, l'imponibilità a contribuzione della quota eccedente il limite previsto.



4. Conclusioni

Da questa breve analisi dei riferimenti normativi sul lavoro autonomo e sulle prestazioni professionali rese in forma occasionale da professionisti iscritti ad albi è possibile giungere alle seguenti conclusioni:

- è possibile per un professionista iscritto ad un albo effettuare prestazioni professionali occasionali, senza alcun vincolo in termini di importo o di durata;
- affinché tali prestazioni siano configurabili come occasionali devono essere non abituali, ovvero dovranno avere il carattere **dell'eventualità, della secondarietà e dell'episodicità** della prestazione effettuata;
- il reddito derivante da tali prestazioni, se superiore a € 5.000, sarà soggetto a contribuzione previdenziale per la parte eccedente il limite indicato.