

## PROFILI FISCALI DEI LAVORI ATIPICI ALLA LUCE DELLA LEGGE BIAGI

A cura del Prof. Antonio Uricchio

Per quanto lavoro dipendente e lavoro autonomo tendano ancora a configurarsi come archetipi essenziali nell'individuazione della natura delle prestazioni di lavoro, i più ampi spazi concessi all'autonomia negoziale nella fase della formazione del contratto e l'introduzione di elementi di flessibilità nella regolamentazione del rapporto di lavoro finiscono per proporre all'esperienza giuridica una pluralità di situazioni che esigono un inquadramento giuridico pur posizionandosi in aree periferiche e di confine. D'altronde, l'emersione di una molteplicità tipologica di prestazioni lavorative del tutto nuove e dall'incerta collocazione (c.d. "detipizzazione" delle prestazioni di lavoro) costituisce un fenomeno inarrestabile, dipendendo dal graduale superamento di schemi di organizzazione del lavoro di stampo ottocentesco (modello tayloristico – fordista) e dalla larga diffusione del terziario avanzato e altamente innovativo. Si affermano, quindi, altre modalità di prestazione riconducibili ad una espressione comprensiva sempre più largamente diffusa, quella di "lavoro atipico".

In questa prospettiva, la c.d. legge Biagi in materia di flessibilità del lavoro (legge delega n. 30/2003 e d.lgs. 276 del 10 settembre 2003) sottrae allo stato di inqualificazione alcune figure di lavori collocandole a margine di quello dipendente. Pur recando una disciplina particolarmente articolata di tali rapporti, essa non fornisce elementi con riferimento alle conseguenze di ordine tributario e più precisamente alla natura dei redditi prodotti. Le diverse prestazioni lavorative che male o poco si prestano ad essere incasellate nelle figure tradizionali vanno indagate, quindi, sotto il profilo del reddito che ne riviene. Occorre, infatti, verificare se e fino a che punto i redditi derivanti dallo svolgimento di tali attività possano essere ricondotti all'interno delle categorie normative del reddito di lavoro dipendente e del reddito di lavoro autonomo e possano essere soggetti alle regole stabilite per ciascuna di esse. Allo stesso tempo, occorre chiedersi se l'utilizzo delle tecniche di assimilazione del reddito all'uno o all'altra figura possa adeguatamente rispondere alle esigenze di qualificazione del reddito di lavoro "atipico" ed a quelle di individuazione del regime applicabile.

Non meno rilevanti sono le problematiche che emergono con riguardo all'imposta sul valore aggiunto; occorre, infatti, verificare se le nuove tipologie attività di lavoro c.d. atipico possano o

meno inquadarsi tra le prestazioni di servizi soggette ad Iva.

Non potendo, in questa sede, passare in rassegna tutte le nuove tipologie dei rapporti di lavoro delineate dalla legge Biagi, vanno qui richiamate quelle del lavoro a progetto, di quello occasionale, del lavoro intermittente e di quello ripartito.

Per quanto concerne il contratto di lavoro a progetto va avvertito che esso è destinato a sostituire le attuali collaborazioni coordinate e coordinative. Secondo l'art. 61 del d.lg.s 276, citato, i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa devono essere riconducibili ad uno più progetti specifici o programmi di lavoro o fasi di esso determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato, nel rispetto del coordinamento con l'organizzazione del committente e indipendentemente dal tempo impiegato per l'esecuzione dell'attività lavorativa. La disposizione non trova comunque applicazione per i componenti degli organi di amministrazione e di controllo delle società, dai partecipanti a collegi e commissioni e per i percettori di pensioni di vecchiaia.

Nel silenzio della norma, sembra che possa applicarsi anche al lavoro a progetto l'assimilazione disposta dall'art 50, lettera c bis, T.u.i.r. L'introduzione di ulteriori condizioni sia di ordine formale (cfr. art. 62, d.lgs. il quel prevede la forma scritta e l'indicazione del progetto o del programma di lavoro) sia di ordine sostanziale non impedisce, infatti, l'applicazione della norma tributaria la quale assume come requisito fondamentale quello della "coordinazione", intesa come funzionalizzazione dell'attività del collaboratore a quella dell'imprenditore o del professionista in favore del quale è prestata. Quest'ultimo elemento ricorre, peraltro, nelle disposizioni attuative della legge Biagi le quali fanno comunque salva l'autonomia del collaboratore nella esecuzione dell'obbligazione lavorativa. Va avvertito comunque che la legge delega per la riforma del sistema fiscale n. 80 del 2003 prevede la revisione della disciplina dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa espressamente definiti, con inclusione degli stessi nell'ambito del reddito di lavoro autonomo e con loro attrazione al reddito che deriva dall'esercizio di arti e professioni se conseguiti da artisti e professionisti. E' evidente che in sede di attuazione della delega fiscale si dovrà tenere della nuova figura dei lavori a progetto oltre che della conversione legale del rapporto di co.co.co sprovvisto di uno specifico progetto in rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, prevista dall'art. 69, d.lg. 276.

Va poi segnalato il nuovo regime delle prestazioni occasionali; al riguardo l'art. 61, secondo comma, pone due condizioni: a) che abbiano una durata complessiva non superiore a trenta giorni nel corso dell'anno solare con lo stesso committente; b) che il compenso complessivo nell'anno solare non sia superiore a 5 mila €uro.

L'art. 70 prevede poi le prestazioni di tipo accessorio le quali costituiscono una specificazione dei rapporti di lavoro occasionale. Esso stabilisce che per prestazioni di lavoro accessorio si intendono le attività lavorative di natura meramente occasionale rese da soggetti a rischio di esclusione sociale o comunque non ancora entrati nel mercato del lavoro ovvero in procinto di uscirne, nell'ambito:

- a) dei piccoli lavori domestici a carattere straordinario, compresa la assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate, o con handicap;
- b) dell'insegnamento privato supplementare;
- c) dei piccoli lavori di giardinaggio, nonché di pulizia e manutenzione di edifici e monumenti;
- d) della realizzazione di manifestazioni sociali, sportive, culturali, o caritatevoli;
- e) della collaborazione con associazioni di volontariato per lo svolgimento di lavori di emergenza, come quelli dovuti a calamità o eventi naturali improvvisi, o di solidarietà.

Per l'espletamento di prestazioni di lavoro accessorio è necessario acquisire appositi "carnet di buoni per prestazioni di lavoro accessorio del valore nominale di 7,5 € per ogni ora di lavoro".

In una prospettiva più ampia, non sembra che le limitazioni poste alla qualificazione del rapporto come occasionale possano influenzare la categoria tributaria dei redditi diversi. In altri termini, non sembra che il superamento del tetto dei 5.000,00 euro ovvero del limite dei 30 giorni possano spostare il reddito riveniente dall'esercizio dell'attività lavorativa tra quello di lavoro dipendente ovvero tra quello di lavoro autonomo.

Passando al lavoro intermittente (o lavoro a chiamata), va detto che esso è il contratto mediante il quale un lavoratore si pone a disposizione di un datore di lavoro che ne può utilizzare la prestazione lavorativa. Esso può essere stipulato a tempo indeterminato o anche a tempo determinato per lo svolgimento di prestazioni di carattere discontinuo o intermittente secondo le esigenze individuate dai contratti collettivi stipulati da associazioni dei datori e prestatori di lavoro più rappresentative sul piano nazionale o territoriale o, in via provvisoria dal ministero del Welfare, con apposito decreto ministeriale. Dal punto di vista tributario, esso non pone particolari difficoltà perché il rapporto di inserisce nell'ambito del lavoro dipendente. Ad analoghe conclusioni può giungersi per il contratto di lavoro ripartito attraverso cui due o più lavoratori assumono in solido l'adempimento di una unica e

identica obbligazione lavorativa, pur potendo disporre in qualsiasi momento sostituzioni tra loro e modificare consensualmente la collocazione temporale dell'orario di lavoro. Non sembra infatti che i prestatori dell'attività lavorativa diano luogo alla formazione di un'associazione per l'esercizio di arte o professioni, (art. 5, T.u.i.r) o ad una società di fatto o ad un ente fornito di soggettività tributaria. Il c.d. job sharing va più correttamente inteso come una modulazione flessibile della prestazione di lavoro dipendente. Conseguentemente, il reddito conseguito dai prestatori resta di lavoro dipendente.

Pur rinviando ad altri approfondimenti, evidente appare l'esigenza di ripensare le categorie dei redditi di lavoro dipendente ed autonomo, offrendo uno spazio ai lavori "atipici" e prevedendo altresì criteri di determinazione che tengano conto delle peculiarità dei nuovi rapporti di lavoro richiamati.