

IL REGIME FISCALE E CONTRIBUTIVO DEL LAVORO A PROGETTO

La legge Biagi¹ ha disciplinato sotto il profilo civilistico le collaborazioni coordinate e continuative, già presenti nel nostro ordinamento. Gli articoli 60-69, che trattano del «*Lavoro a progetto e lavoro occasionale*» individuano una peculiare modalità di svolgimento della prestazione lavorativa. Infatti, nell'ambito della disciplina delle collaborazioni coordinate e continuative, disciplina che resta inalterata nella sua struttura essenziale, vengono semplicemente introdotti dei limiti all'autonomia contrattuale delle parti, con lo scopo di limitarne l'utilizzo alle sole prestazioni effettivamente autonome².

Dal 24 ottobre del 2003, data di entrata in vigore della legge Biagi, le collaborazioni coordinate e continuative devono caratterizzarsi, oltre che per i requisiti di cui all'articolo 409, n. 3³, del codice di procedura civile, anche – ed è questa la novità – per la particolare modalità di svolgimento della prestazione, attraverso la realizzazione di un progetto, di un programma o di una fase di esso⁴.

Nessun cambiamento è invece intervenuto in ordine al trattamento fiscale e previdenziale di questa forma di lavoro che resta, ai fini IRPEF, tra i redditi assimilati a quello di lavoro dipendente e, ai fini previdenziali, assoggettato alla disciplina prevista per la Gestione separata INPS⁵, fatti salvi i

¹ D.Lgs. 10.9.2003, n. 276.

² Va subito ricordato che non si qualificano come collaborazioni coordinate e continuative le attività svolte dal professionista titolare di partita IVA se l'oggetto della prestazione rientra nell'attività professionale come definita dall'art. 53 del TUIR (v. oltre).

³ «*Rapporti di collaborazione che si concretino in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato*».

⁴ Per un'illustrazione della disciplina delle collaborazioni coordinate e continuative a progetto e per quelle occasionali si veda l'articolo *Lavoro a progetto – inquadramento normativo* di Lidia Galfrascoli in questo stesso numero.

⁵ Si veda, in proposito, la Circ. n. 9 del 22.1.2004 nella quale l'INPS ha chiarito che «*sebbene sul versante previdenziale le collaborazioni coordinate e continuative so-*

casi di “attrazione” nel reddito professionale da parte dei professionisti iscritti nei relativi Albi.

Prima di esaminare il regime fiscale e contributivo delle collaborazioni a progetto occorre precisare che la medesima disciplina si applica anche alle collaborazioni coordinate e continuative escluse dalla nuova disciplina: le collaborazioni occasionali, quelle rese da titolari di pensione di vecchiaia⁶.

Si ricorda che sono “collaborazioni occasionali” quelle che, pur essendo svolte in maniera continuativa e coordinata non richiedono un progetto in ragione della loro marginalità sotto il profilo quantitativo; la legge, infatti, prevede che esse vengano svolte, con riferimento ad ogni committente, per un breve periodo (30 giorni annui) e a fronte di un compenso limitato (5.000 euro annui)⁷.

Quanto ai «*rapporti e le attività di collaborazione coordinata e continuativa comunque rese e utilizzate a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciute dal C.O.N.I.*» analogamente escluse dal campo di applicazione della nuova disciplina, va precisato che tali prestazioni hanno una disciplina specifica⁸, che non è stata modificata dal decreto legislativo 276/2003 (v. oltre).

1. REGIME IRPEF

Ai fini delle imposte sui redditi i compensi corrisposti in relazione ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono collocati tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; l'articolo 50 del Testo Unico delle

no individuate dall'art. 50, comma 1, lettera c-bis) del TUIR, la nuova configurazione di dette collaborazioni introdotta dall'art. 61 del decreto legislativo n. 276/2003 esplica la sua efficacia anche ai fini previdenziali. Pertanto, a decorrere dal 24 ottobre 2003, data di entrata in vigore della norma, anche ai fini dell'iscrizione nella Gestione separata di cui alla legge n. 335/1995 e del pagamento dei relativi contributi, i rapporti in argomento devono essere connotati dai requisiti di cui all'art. 61 citato».

⁶ Cf D.Lgs. 276/2003, art. 61, cc. 2 e 3.

⁷ È importante non confondere le “collaborazioni occasionali” con il “lavoro autonomo occasionale”. In particolare occorre fare attenzione al carattere “occasionale” che nell'ambito delle collaborazioni coordinate e continuative, è individuato dalla legge (la prestazione non deve durare oltre i 30 giorni e il compenso non deve superare i 5.000 euro), mentre nell'ambito delle collaborazioni occasionali di lavoro autonomo, indica la *saltuarietà*, la *sporadicità*; inoltre non vi è alcun riferimento automatico all'ammontare dei compensi. La differenza nelle due tipologie di prestazioni si riflette, oltre che negli strumenti contrattuali utilizzabili, anche in ambito fiscale e previdenziale. Le collaborazioni di lavoro autonomo occasionale, infatti, costituiscono redditi diversi e sono assoggettate ai versamenti contributivi solo al di sopra di una fascia di franchigia, fissata in 5.000 euro annui, riferiti al collaboratore.

⁸ Introdotta dall'art. 1, c. 299 della L. 296/2006.

Imposte sui Redditi, D.P.R. 917/1986 (TUIR) stabilisce infatti tale assimilazione per *«le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per 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 organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente»* (c. 1, lett. c-bis).

Ai fini della determinazione dei redditi assimilati le norme rinviano alle disposizioni stabilite per i redditi di lavoro dipendente, salvo alcune deroghe che, però, non interessano i redditi da collaborazioni coordinate e continuative; la base imponibile, quindi, è costituita *«da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro»* (art. 51, c. 1). Con riguardo al criterio di imputazione, i redditi sono attribuiti al collaboratore secondo il criterio di cassa, ma tenendo conto che il secondo periodo del primo comma dell'articolo 51 stabilisce che *«si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono»* (cosiddetto criterio di cassa allargato). Tra le voci che, ai sensi del secondo comma dell'articolo 50 del TUIR, non concorrono a formare la base imponibile vanno evidenziati i contributi previdenziali che il committente ha l'obbligo di versare (v. oltre).

Il committente deve applicare le ritenute fiscali in base agli scaglioni progressivi IRPEF ragguagliati al periodo di paga e riconoscendo anche le detrazioni di lavoro dipendente spettanti. Circa l'applicazione della ritenuta, le modalità operative sono differenziate in funzione della periodicità dei compensi e della preventiva determinabilità del loro ammontare. Infatti:

- a) se il compenso corrisposto è periodico e conosciuto preventivamente nel suo ammontare annuo, la ritenuta si applica, come per i lavoratori dipendenti, ragguagliando gli scaglioni annui di reddito ai periodi di paga e considerando le detrazioni spettanti ragguagliate al periodo di paga, considerando come reddito complessivo presunto, salvo diversa comunicazione del collaboratore, l'ammontare dei compensi che il committente corrisponderà nell'anno;
- b) se il compenso è corrisposto in unica soluzione, l'attribuzione delle detrazioni spettanti non devono essere ragguagliate al periodo di paga e devono essere commisurate all'intero ammontare del compenso;

c) se il compenso è periodico, ma il suo ammontare non è conosciuto anticipatamente oppure se il compenso è conosciuto anticipatamente, ma il pagamento avviene con una periodicità variabile, la ritenuta si applica senza effettuare alcun ragguglio al periodo di paga, ma considerando gli scaglioni annui; ad ogni compenso erogato vanno, ai fini della determinazione della ritenuta, cumulati i pagamenti precedenti, mentre le detrazioni sono riconosciute solo all'atto del conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

I versamenti devono essere effettuati entro il giorno 16 del mese successivo a quello di corresponsione dei pagamenti, utilizzando il modello F24 e indicando il codice tributo 1004.

Il committente deve inoltre effettuare il conguaglio di fine anno trattando anche le imposte locali (addizionale regionale, provinciale e comunale all'IRPEF) e quello di fine rapporto (entro 12 giorni dalla conclusione dello stesso).

In qualità di sostituto d'imposta il committente deve anche:

- consegnare al collaboratore, entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di competenza, la certificazione dei compensi (CUD);
- inviare, entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di competenza, la dichiarazione annuale, mod. 770-semplificato.

2. REGIME IRAP

I compensi corrisposti al collaboratore, al netto dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, sono assoggettati ad IRAP sia nell'ipotesi che la prestazione sia resa nella sfera istituzionale dell'ente, sia qualora questa rientri nell'ambito dell'eventuale attività commerciale esercitata. Infatti, la base imponibile ai fini IRAP per gli enti non commerciali è costituita:

- a) per le attività istituzionali, dalla cosiddetta *base contributiva* che comprende le retribuzioni spettanti (anche se non corrisposte) al personale dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (tra i quali rientrano, appunto, i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi con o senza progetto) e i compensi per le collaborazioni di lavoro autonomo occasionale;
- b) per le attività commerciali, dal cosiddetto *valore della produzione*, nell'ambito del quale i compensi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi sono costi indeducibili (e quindi assoggettati a tassazione).

3. REGIME CONTRIBUTIVO E ASSICURATIVO

I collaboratori coordinati e continuativi, indipendentemente dalla tipologia di collaborazione (a progetto, occasionale o altro) sono tenuti ad iscri-

versi alla *Gestione separata INPS*, alla quale il committente deve provvedere a versare la contribuzione previdenziale.

La contribuzione dovuta, ripartita nella misura di 1/3 a carico del lavoratore e di 2/3 a carico del committente, differisce a seconda della situazione in cui si trova il collaboratore; ammonta al 25,72% per la generalità dei collaboratori e al 17% per i soggetti iscritti ad altre forme di previdenza obbligatoria e per i titolari di pensione. Il contributo è dovuto entro un limite massimo annuo, rivalutato sulla base degli indici Istat di variazione del costo della vita, che per il 2009 è pari a euro 91.507.

Le ritenute previdenziali debbono essere calcolate al lordo di qualsiasi altra ritenuta e devono essere versate entro il giorno 16 del mese successivo a quello nel quale è stato erogato il compenso utilizzando il modello F24 ed il codice tributo C10, per gli iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria e CXX, per i collaboratori privi di altra copertura.

Il committente deve denunciare all'INPS, mensilmente ed in via telematica, i dati retributivi e le informazioni necessarie per il calcolo dei contributi, per l'aggiornamento delle posizioni assicurative individuali e per l'erogazione delle prestazioni, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento⁹. L'invio deve avvenire entro la fine del mese successivo a quello di competenza.

Il versamento dei contributi comporta, oltre il diritto alle prestazioni pensionistiche¹⁰, anche quello alle prestazioni non pensionistiche¹¹, in particolare¹²:

- il *congedo di maternità* per i due mesi precedenti e i tre mesi successivi la data del parto, a condizione che la lavoratrice abbia versato almeno tre mensilità di contribuzione nei dodici mesi precedenti il periodo di maternità;
- il *congedo parentale*, riconosciuto sia per i parti che per le adozioni e gli affidamenti, limitatamente ad un periodo di tre mesi entro il primo anno di vita del bambino; sono necessari gli stessi requisiti contributivi previsti per il riconoscimento del diritto all'indennità di maternità;
- l'*indennità giornaliera di malattia* a carico dell'INPS; l'indennità è corrisposta per un numero massimo di giorni pari ad un sesto della durata complessiva del rapporto di lavoro e comunque non inferiore a 20 giorni nell'anno solare. Se la malattia comporta una degenza ospedaliera, il limite massimo indennizzabile è di 180 giorni nell'arco dell'anno. Per ottenere l'indennità il collaboratore deve essere in possesso, nell'anno sola-

⁹ Cf art. 44, c. 9, D.L. 296/2003, conv. L. 326/2003.

¹⁰ La copertura previdenziale garantita ai lavoratori parasubordinati comprende la pensione di vecchiaia, l'assegno di invalidità, la pensione di inabilità e la pensione ai superstiti.

¹¹ Tali prestazioni riguardano soltanto i collaboratori che versano il contributo nella misura del 25,72%.

¹² Cf art. 59, c. 16, L. 449/1997; D.M. 4.4.2002; D.M. 12.7.2007 e Circ. INPS

re precedente la malattia, di un reddito individuale non superiore al 70% del massimale contributivo e avere almeno 3 mesi, anche non continuativi, di contribuzione nella Gestione separata, nei dodici mesi precedenti la malattia;

- l'*assegno per il nucleo familiare*, previsto a sostegno delle famiglie con redditi inferiori a determinati limiti, stabiliti ogni anno dalla legge, che spetta nei casi in cui la somma dei redditi derivanti da attività di collaborazione sia pari o superiore al 70% del reddito complessivo familiare percepito nell'anno solare precedente il 1° luglio.

I collaboratori che svolgono attività protette¹³, quelli che, nello svolgimento delle proprie mansioni, si avvalgano, non in via occasionale, di veicoli a motore da essi personalmente condotti e quelli che utilizzano direttamente video-terminali e macchine da ufficio *devono essere assicurati all'INAIL contro gli infortuni sul lavoro*¹⁴. Il premio assicurativo, che deve essere versato dal committente, va ripartito nella misura di 1/3 a carico del collaboratore e di 2/3 a carico del committente.

La base imponibile per il calcolo del premio si determina con le stesse modalità previste per la contribuzione INPS; tuttavia l'importo deve essere ricompreso tra un minimale ed un massimale fissati in misura annua¹⁵. Il premio deve essere versato annualmente, entro il 16 febbraio, in sede di autoliquidazione.

4. COMUNICAZIONE DELL'INSTAURAZIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO E LIBRO UNICO DEL LAVORO

Il committente è tenuto a comunicare al Centro per l'impiego territorialmente competente l'instaurazione di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, anche nella modalità a progetto. L'adempimento deve essere assolto entro il giorno antecedente l'inizio del rapporto lavorativo¹⁶.

Il committente deve anche provvedere ad iscrivere il collaboratore nel libro unico del lavoro¹⁷, nel quale devono essere annotati, oltre i dati anagra-

21.12.2007, n. 137.

¹³ Le attività protette sono quelle identificate dall'art. 1 del D.P.R. 30.6.1965, n. 1124 «*Testo unico delle disposizioni per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali*».

¹⁴ Cf art. 4, L. 38/2000 e Circ. INAIL dell'11.4.2000, n. 32.

¹⁵ Con Decreto del Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali del 12.6.2009 tali importi, rivalutati a decorrere dal 1° luglio 2009, sono pari, rispettivamente a euro 14.349,30 e euro 26.648,70; cf anche Circ. INAIL 31.3.2009, n. 17, n. 8 e Circ. INAIL 25.9.2009, n. 50.

¹⁶ Sull'argomento il Ministero del lavoro ha fornito indicazioni con le note n. 440 del 4.1.2007 e n. 474 del 14.2.2007.

¹⁷ Istituito e disciplinato dall'art. 39 della L. 133/2008; ha sostituito il libro matricola e il libro paga.

fici, gli elementi retributivi, le posizioni assicurative, i dati di carattere fiscale e quelli riguardanti le prestazioni di carattere assistenziale e previdenziale. Nel caso dei collaboratori il calendario delle presenze, che il libro è destinato a contenere, non deve essere riportato.

5. REGIME IVA

Come abbiamo visto sopra, sotto il profilo fiscale le collaborazioni coordinate e continuative sono assimilate al lavoro dipendente e, come tali, non sono soggette ad IVA. Tuttavia, quando tali collaborazioni sono svolte da soggetti che esercitano per professione abituale un'attività artistica o professionale esse sono attratte nell'ambito del lavoro autonomo se rientrano nell'oggetto tipico dell'attività esercitata dal professionista collaboratore.

Pertanto, quando il collaboratore è un lavoratore autonomo occorre verificare, caso per caso, se esiste un collegamento tra le prestazioni rese e l'attività di lavoro autonomo; a tal fine si può fare riferimento di criteri indicati dall'Amministrazione finanziaria¹⁸, secondo la quale è attratta nell'ambito del lavoro autonomo:

- l'attività degli amministratori di società ed enti quando l'ordinamento professionale di appartenenza ricomprende espressamente tale attività tra le mansioni tipiche esercitabili dagli appartenenti alla categoria e quando l'attività viene svolta nell'ambito di una società o di un ente che svolge un'attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della professione abituale del soggetto (come, ad esempio, l'ingegnere edile che sia membro del consiglio di amministrazione di una società di ingegneria o di una società che opera nel settore delle costruzioni);
- l'attività dei sindaci e dei revisori di società ed enti in tutti i casi in cui sia esercitata da ragionieri e da dottori commercialisti;
- le altre attività quando per il loro svolgimento sono necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente dal collaboratore.

6. LE COLLABORAZIONI RESE ALLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

L'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente e l'obbligo di contribuzione alla Gestione separata INPS non opera in relazione alle prestazioni rese in favore delle associazioni sportive dilettantistiche che sono assoggettate ad una disciplina propria¹⁹ sia sotto il profilo fiscale, che previdenziale.

¹⁸ Cf Circ. 12.12.2001, n. 105.

¹⁹ Introdotta dall'art. 25 della L. 133/1999 e successivamente modificata dall'art. 90, c. 23 della L. 289/2002, e dall'art. 35, c. 6 del D.L. 207/2008, conv. L. 14/2009.

Lo specifico regime riguarda²⁰:

- le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto²¹;
- i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche²².

6.1 Trattamento fiscale

Le somme corrisposte sono assoggettate a tassazione, nella categoria dei *redditi diversi*, solo oltre una soglia definita e con modalità differenti; in particolare²³:

- per un importo non superiore, complessivamente nel periodo d'imposta, a 7.500 euro non concorrono a formare il reddito, e di conseguenza sono del tutto esenti²⁴;
- per l'importo compreso tra 7.501 e 28.158,28 euro sono assoggettate alla ritenuta d'imposta nella misura fissata per il primo scaglione di reddito (23%), maggiorata delle addizionali locali all'IRPEF;
- per l'importo eccedente i 28.158,28 euro sono assoggettate alla ritenuta, con la medesima aliquota, ma effettuata a titolo di acconto, con obbligo del prestatore di liquidare il saldo in sede di dichiarazione annuale dei redditi.

Circa gli adempimenti formali va ricordato che, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 60 del 19 giugno 2001, ai fini dell'applicazione della ritenuta i percipienti, all'atto del pagamento, devono rilasciare all'ente un'autocertificazione dalla quale risulti l'ammontare dei compensi della stessa natura eventualmente già percepiti nell'anno solare da altri soggetti. A loro volta gli enti devono rilasciare ai percettori una certificazione con l'indicazione di tutte le somme corrisposte, anche nel caso in cui queste non siano state assoggettate a ritenuta, perché di importo inferiore a 7.500 euro.

²⁰ Cf artt. 67 e 69, TUIR.

²¹ Sono esclusi dalla disciplina in esame le prestazioni dell'atleta professionista impegnato in manifestazioni sportive dilettantistiche (cf Ris. 26.3.2001, n. 34).

²² La disciplina non si applica ai compensi corrisposti a fronte di attività contabili e amministrative ai propri lavoratori dipendenti, ad artisti e professionisti, ad imprenditori (cf Ris. 26.3.2001, n. 34).

²³ Cf art. 69, TUIR e art. 25, c. 1, L. 133/1999.

²⁴ Entro questo limite il percipiente che non ha altri redditi può essere considerato soggetto fiscalmente a carico.

I compensi in argomento non sono assoggettati a tassazione ai fini IRAP, tanto nel caso in cui siano relativi all'attività istituzionale, quanto nell'ipotesi che si riferiscano a quella commerciale.

6.2 Trattamento previdenziale e assicurativo

L'inquadramento tra i redditi diversi dei compensi previsti dall'articolo 67 del TUIR comporta l'esclusione dall'obbligo di iscrizione alla Gestione separata INPS e del conseguente assoggettamento degli emolumenti al contributo previdenziale ai fini pensionistici²⁴.

Analogamente è escluso anche l'obbligo di iscrizione all'INAIL e di versamento dei relativi premi. L'istituto ha chiarito nella Nota del 19 marzo 2003 che *«poiché i destinatari dell'assicurazione obbligatoria nella forma prevista per i lavoratori parasubordinati sono da individuare nei soggetti che percepiscono redditi di collaborazione coordinata e continuativa, ne discende che i collaboratori coordinati e continuativi che ricevono indennità per attività amministrativo-gestionale esercitate per conto di associazioni o di società sportive dilettantistiche (quali, ad esempio, le attività di segreteria o di contabilità svolte con l'ausilio di personal computer), non sono più da assicurare contro gli infortuni sul lavoro»* dal momento che i loro compensi sono qualificati redditi diversi.

²⁵ L'esclusione dall'obbligo è stato esplicitamente riconosciuto dall'INPS; si vedano in particolare: la Circ. n. 32 del 7.2.2001 e la Circ. n. 42 del 26.2.2003 e, con specifico riferimento alle modifiche introdotte dal D.Lgs. 276/2006, la Circ. n. 9 del 22.1.2004.

L'articolo sostituisce quanto riportato in
“La gestione e l'amministrazione della parrocchia” al capitolo 8, parr. 5.3 - 5.4