



di Luca Lunelli,
dottore commercialista, e
Alessandra Corrado,
avvocato

Riqualificazione dei costi di lavoro autonomo in lavoro subordinato: conseguenze tributarie e possibili rimedi

1. Premessa

Sono ormai frequenti i casi in cui l'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, contesta scelte imprenditoriali in materia di forza lavoro per garantire il rispetto dei diritti dei lavoratori e, nel contempo, combattere il fenomeno delle c.d. "false partite IVA".

Di norma, ciò avviene attraverso una riqualificazione dei costi di lavoro autonomo in lavoro subordinato che produce – sotto il profilo tributario, conseguenze di rilievo e, segnatamente,

- la loro indeducibilità ai fini IRAP,
- l'indetraibilità dell'IVA corrisposta sui compensi,
- il recupero di ritenute IRPEF, addizionali regionali e comunali non versate;

oltre all'irrogazione di sanzioni per infedele dichiarazione (90% dell'imposta ritenuta evasa) ed interessi sulle maggiori imposte (4% annuo).

Tale riqualificazione presuppone l'accertamento, nel merito, di una effettiva subordinazione del lavoratore, con la necessità, da parte dell'Ufficio, di provare la sua etero-direzione ovvero il suo assoggettamento al potere direttivo, disciplinare e di controllo del datore, con conseguente sua limitazione lavorativa; peraltro, tali accertamenti, che sarebbero di (naturale) competenza del Giudice del lavoro, spesso prescindono da un suo preliminare pronunciamento.

2. I presupposti accertativi che portano alla riqualificazione

Nella prassi accertativa, gli "indici" in grado di rivelare la presenza di un rapporto di lavoro dipendente si distinguono in:

a. "indici essenziali", quali l'assoggettamento del lavoratore al potere disciplinare, organizzativo e di controllo del datore - tramite la presenza di ordini e direttive - oltre all'inserimento in via continuativa e sistematica nell'organizzazione aziendale;

b. "indici residuali" o sintomatici, che riguardano l'orario di lavoro, l'assenza di struttura organizzativa in capo al lavoratore e del rischio d'impresa, l'oggetto e il luogo della prestazione, l'utilizzo di attrezzature del datore per l'esecuzione della prestazione, la presenza di un compenso fisso mensile, etc..

Il problema è che, talvolta, le riqualificazioni operate dagli Uffici risultano fondate sui soli indici residuali, i quali, anche se complessivamente considerati, possono soltanto far presumere, ma NON provare, l'esistenza di un potere di soggezione tipicamente datoriale cioè in grado di condizionare l'esecuzione delle prestazioni al punto da limitare la stessa libertà di autodeterminazione del lavoratore.

Peraltro, l'evoluzione del mercato del lavoro (anche prescindendo dall'attuale fase pandemica) ha dato vita a forme di collaborazione nuove, più in linea con il progresso tecnologico (si pensi allo smartworking) in cui non è sempre agevole individuare il discrimine tra subordinazione e autonomia. Con la conseguenza che, oggi più di ieri, la subordinazione dovrebbe essere accertata dando prevalenza alle concrete modalità di svolgimento del rapporto di lavoro, al contesto operativo, al mercato di riferimento e soltanto in via sussidiaria e non dirimente, ad eventuali "indici" (essenziali o residuali che siano).

Basti pensare alle imprese attive nel mercato dell'Information Technology in cui la complessità dei servizi resi – oltre alla necessità di rispettare la timeline di progetto ed i costi concordati con il cliente, può spesso richiedere la compresenza di più figure professionali sullo stesso cliente, costringendo l'imprenditore ad una intensa attività di coordinamento della forza lavoro... che, tuttavia, si esplica sul solo piano organizzativo e può riguardare sia lavoratori dipendenti sia professionisti esterni ma non interviene in alcun modo (con ordini e direttive) sulle scelte esecutive del lavoro, le quali sono rimesse sempre e soltanto alla volontà dei lavoratori e del loro specifico know-how.

In ogni caso, la prova del rapporto di lavoro subordinato – per costante giurisprudenza di legittimità – va ricercata nel "...vincolo di soggezione personale del prestatore al potere direttivo del datore che inerisce alle intrinseche modalità di svolgimento delle prestazioni lavorative e non già soltanto al loro risultato ..." (cfr., ex multis, Cass. 12335/2018 – 26758/2017, da, ultimo, anche Cass. 1400/2021); mentre tutti gli altri elementi "...hanno carattere sussidiario e funzione

meramente indiziaria...” dovendo essere comunque sempre “...valutati alla stregua dell'aspetto funzionale del rapporto di collaborazione...” (cfr., Cass. 697/2021 e 22634/2019).

Una verifica che non tenesse conto del contesto e delle modalità operative che contraddistinguono quella determinata prestazione, potrebbe condurre a riqualizzazioni contrattuali arbitrarie con (probabile) recupero di imposte gravanti sul lavoratore e da questi probabilmente già versate con conseguente violazione del divieto di doppia imposizione ex art. 163 T.U.II.RR..

Per completezza, si segnala inoltre che – quantunque in materia di appalti “non genuini” – la giurisprudenza di legittimità ha affermato che: “... l'utilizzatore delle prestazioni lavorative non è automaticamente datore di lavoro della manodopera utilizzata e non è quindi gravato di tutti gli obblighi propri del datore di lavoro, compreso quello della effettuazione delle ritenute d'acconto a norma dell'art. 23 del D.P.R. 600/1973, ma diviene datore di lavoro della manodopera utilizzata e tenuto all'adempimento di tali obblighi se ed in quanto il lavoratore abbia esercitato con esito positivo l'azione costitutiva del rapporto di lavoro...” (cfr. Cass. 10966/2020).

Un tale orientamento potrebbe essere adottato anche nei confronti di prestazioni di servizi non necessariamente date in appalto ma semplicemente affidate a soggetti terzi estranei all'azienda (imprese individuali, P.IVA, dipendenti di altre Società) attraverso la stipulazione di contratti di collaborazione autonoma.

3. Le possibili cautele da adottare

Nelle realtà aziendali in cui può essere fisiologica una commistione organizzativa tra lavoratori dipendenti e non, potrebbe essere opportuno (quantunque non dirimente!) adottare alcune “cautele”, onde scongiurare contestazioni di subordinazione lavorativa.

• Per quanto attiene il lato datoriale, evitare:

- **l'inserimento del nominativo** dei collaboratori esterni nei file amministrativi interni (già previsti per i propri dipendenti), optando piuttosto per un elenco a parte di soli professionisti/imprese esterne all'azienda (di cui all'occorrenza avvalersi);
- **la stipula di contratti** di collaborazione standard con espressa indicazione di un compenso mensile fisso e l'inserimento di clausole che prevedano il divieto di concorrenza e/o l'indennità di preavviso;
- **lo scambio di e-mail** con l'ufficio risorse umane, se volte a stabilire il riconoscimento di bonus e/o maggiorazioni di compensi;
- **la presenza di procedure** per il controllo/verifica delle fatture prima della loro emissione da parte del lavoratore;
- **l'assegnazione di cellulari**, pc portatili, biglietti da visita, badge e account mail aziendali.

Inoltre, nella ricerca dei professionisti cui affidare una prestazione (imprese individuali o società), sarebbe utile accertare il possesso dei requisiti professionali, attraverso non solo copia del curriculum vitae, ma anche di diplomi, attestati, certificati di laurea e, se previsto, di iscrizione in apposito albo speciale: tutta documentazione da conservare

nel tempo (anche al termine delle collaborazioni).

A tal proposito, si ricorda che i contratti di collaborazione con P.IVA, trovavano per lo più tutela nell'art. 69-bis del D.Lgs. 276/2003, norma che escludeva l'esistenza di subordinazione qualora la prestazione lavorativa fosse:

- a) connotata da competenze** teoriche di grado elevato acquisite attraverso significativi percorsi formativi, ovvero da capacità tecnico-pratiche acquisite attraverso rilevanti esperienze maturate nell'esercizio concreto di attività;
- b) svolta da soggetto titolare** di un reddito annuo da lavoro autonomo non inferiore a 1,25 volte il livello minimo imponibile ai fini del versamento dei contributi previdenziali” ex art. 1, co. 3, L. 233/1990;
- c) in presenza di:** “... prestazioni lavorative svolte nell'esercizio di attività professionali per le quali l'ordinamento richiede l'iscrizione ad un ordine professionale, ovvero ad appositi registri, albi, ruoli o elenchi professionali qualificati e detta specifici requisiti e condizioni...”.

Tale norma, abrogata dall'art. 52 del D.Lgs. 81/2015, può ancora applicarsi nei confronti dei rapporti di lavoro autonomo sorti durante la sua vigenza (anche perché ex art. 157 del D.L. 34/2020 gli avvisi di accertamento relativi al 2015 sono notificabili sino al 28.02.2022, purché emessi entro il 31.12.2020).

Per i rapporti sorti dopo il 25 giugno 2015, la disciplina a cui riferirsi è invece l'art. 2, comma II, del D.Lgs. 81/2015 relativo alle collaborazioni organizzate dal committente, il quale, fra le condizioni che rendono inapplicabile la presunzione di subordinazione, ricomprende anche quella di essere in presenza di prestazioni intellettuali rese da professionisti iscritti ad un albo.

- **Per quanto attiene al lavoratore sarebbe**, invece, preferibile evitare condotte che potrebbero mettere in dubbio la volontà di rimanere liberi professionisti, quali:
 - **rendere nota l'impossibilità** di svolgere la prestazione in un determinato giorno e orario;
 - **la consuetudine di emettere fatture** con identica descrizione e magari anche dello stesso importo;
 - **avanzare pretese scritte** di aumenti o bonus (anche se dovuti) per la qualità del lavoro svolto;
- come sarebbe altrettanto auspicabile:
- **essere in regola con l'invio** della dichiarazione IRAP, confermando quindi l'esistenza di una propria “autonoma organizzazione”;
 - **intrattenere, ove possibile**, rapporti di collaborazione con più soggetti nel corso dello stesso anno, al fine di scongiurare contestazioni di mono-committenza.

Trattasi di alcune semplici accortezze che, se non pongono al riparo da verifiche, quantomeno consentono di difendersi da riqualizzazioni contrattuali che possono intervenire anche a distanza di vari anni dall'estinzione del rapporto di collaborazione (quantunque entro i termini quinquennali di decadenza ex art. 43 del D.P.R. 600/1973).