

# 1

## IL PRINCIPIO DELL'ATTRAZIONE NELLA SFERA DEL LAVORO PROFESSIONALE DEI REDDITI DERIVANTI DAI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA: UN SISTEMA ANCORA APERTO

### Una premessa importante

E' noto che i due pilastri su cui è impergnato il diritto del lavoro italiano sono quelli del rapporto di lavoro subordinato (locatio operarum) e quello del rapporto di lavoro autonomo (locatio operis).

Accanto ad essi si pone una terza tipologia che si colloca in posizione non equidistante tra i due e che si definisce lavoro parasubordinato.

Il prefisso “**para**” sta ad indicare che essa, pur collocandosi indubbiamente al di fuori del rapporto di lavoro subordinato, ne rimane comunque **vicino** per le sue caratteristiche e per le modalità di esplicitazione.

**In realtà il lavoro parasubordinato resta inglobato nell'alveo del lavoro autonomo, anche se presenta alcuni segni distintivi propri che lo differenziano leggermente dalla versione per così dire “classica” del lavoro autonomo e lo pongono appunto “vicino” (di qui il termine “para”) a quello subordinato.**

**Il lavoro autonomo** dal punto di vista civilistico è inquadrabile nella categoria dei contratti d'opera, in forza del quale una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera od un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente (art. 2222 e seguenti del codice civile).

Il contratto d'opera è un contratto sinallagmatico, non formale, a titolo oneroso per la cui realizzazione è sempre dovuto un “facere”.

Consiste infatti nella promessa, anzi nell'obbligazione, di un risultato (c.d. “**opus**”), laddove invece **il lavoro subordinato** si fonda sulla promessa di una pura e semplice attività lavorativa, ossia nell'obbligo di messa a disposizione di energie lavorative.

L'autonomia, se da un lato attribuisce al lavoratore il potere di determinare soggettivamente il corrispettivo, dall'altro lato porta la conseguenza che il prestatore deve sopportare il rischio inerente al risultato.

Personalità ed autonomia costituiscono pertanto i due aspetti sui quali da sempre la dottrina civilistica ha cercato di puntare i propri sforzi interpretativi, nel tentativo di distinguere il lavoro autonomo dalle altre tipologie di lavoro.

Non sempre però tali elementi distintivi risultano sufficienti e facilmente individuabili ai fini della collocazione di un determinato rapporto di lavoro nell'una o nell'altra tipologia: **questo perchè in astratto una qualsiasi attività può essere legittimamente svolta secondo le specifiche modalità dei due modelli lavorativi** (sentenze della Corte di Cassazione dell'11 novembre 1983, n. 6701, del 9 giugno 1998, n. 5710, e dell'11 febbraio 2004, n. 2622). Si consideri ad esempio un avvocato: egli potrà indifferentemente esercitare la libera professione oppure essere assunto alle dipendenze di un datore di lavoro pubblico o privato per difenderlo nelle relative vicende giudiziarie, pur dovendo in ambedue i casi mantenere l'iscrizione al relativo albo professionale.

Si è perciò reso indispensabile fare ricorso ad altri parametri, con il contributo principale della giurisprudenza, che si possono sintetizzare con il ruolo primario che è stato dato all'elemento della subordinazione, alle modalità di inserimento del lavoratore nella compagine organizzativa aziendale, e alla volontà concretamente manifestata dalle parti (c.d. "nomen iuris").

Non intendiamo dilungarci nell'elencazione dei principi di volta in volta enunciati dalle sentenze di cui gli annali giudiziari sono sovraccarichi: riteniamo invece opportuno citarne i più importanti in occasione della trattazione delle caratteristiche del rapporto di lavoro parasubordinato (di cui peraltro il lavoro a progetto ne costituisce una tipologia ben individuabile) e limitarci al momento a dire che il problema della distinzione tra lavoro autonomo e lavoro subordinato si traduce in una questione di ordine essenzialmente pratica, **da risolvere caso per caso**, con gli elementi che si hanno a disposizione e verificando la rispondenza delle singole situazioni agli schemi legali e non, viceversa, nonché adattando le situazioni astratte previste dall'ordinamento ai contesti concreti che sono dati di riscontrare.

### Le caratteristiche distintive del rapporto di lavoro parasubordinato

Le vicende più significative e che per lungo tempo hanno interessato (ed interessano tuttora) il rapporto di lavoro in epigrafe, non sono solo di natura civilistica, ma si palesano in considerevole misura anche di contenuto previdenziale e fiscale.

Infatti l'art. 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, nell'introdurre l'obbligo contributivo nei confronti di tali lavoratori, ha fatto rinvio alla definizione legale dei redditi di lavoro parasubordinato vigente in materia tributaria e precisamente è stato operato un **rinvio ricettizio** all'allora art. 49, comma 2, lettera a), del D. P. R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), ora art. 50, comma 1, lettera c-bis) dello stesso TUIR, ossia del Testo Unico delle Imposte sul Reddito, **nel senso che in tanto potrà insorgere l'obbligo contributivo in quanto venga effettivamente conseguito un reddito di lavoro autonomo (professionale o parasubordinato che sia).**

Un'analisi attenta e precisa di tale tipologia di attività lavorativa, pur prendendo integrale riferimento alla definizione fornita dall'art. 409, lettera c), del codice di procedura civile, non può pertanto prescindere dalla normativa emanata in materia contributiva e fiscale che, nel caso di specie, diviene un binomio inscindibile che subordina l'una (l'insorgenza dell'obbligo contributivo) all'altra (l'effettiva percezione del reddito).

Oltretutto **il punto centrale** che ruota intorno al lavoro parasubordinato e che, oltre a determinarne la sua grande attualità, ne ha ingenerato numerose polemiche, è appunto

l'onere dell'imposizione contributiva, che risulta essere più vantaggioso rispetto a quello a cui è assoggettato il lavoro subordinato.

Sul versante previdenziale dunque, le collaborazioni coordinate e continuative sono state individuate concettualmente proprio dal suddetto art. 49.

Non deve tuttavia trarre in inganno il fatto che l'art. 34 della legge 21 novembre 2000, n. 342, ha espunto dai redditi di lavoro autonomo il predetto secondo comma, lettera a), che contiene appunto la definizione fiscale dei redditi di lavoro parasubordinato, e lo ha inserito nell'art. 50 dello stesso T.U.I.R., cioè tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

**Il suddetto rinvio assume rilevanza ai soli fini fiscali, lasciando impregiudicata la precedente valenza civilistico-previdenziale**, così come del resto si evince dal combinato disposto dell'art 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, 335, e dell'ex art. 49, comma 1 e comma 2, lettera a), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), ora art. 50, comma 1, lettera c-bis) dello stesso TUIR.

Il più volte citato art. 49 considerava (e per quanto appena detto, sotto l'aspetto civilistico-previdenziale, considera tuttora) proventi di collaborazione coordinata e continuativa i compensi **“derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni ed altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla 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 impieghi di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici e le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'art. 49, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto di arte o professione di cui all'art. 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente”**.

Come si può osservare, la definizione fiscale è certamente più ampia rispetto a quella fornita dall'art. 409, lettera c), del codice di procedura civile, anzi sostanzialmente la ingloba.

Peraltro l'art. 49 distingue due categorie di redditi derivanti da collaborazioni coordinate e continuative e cioè quelli cc.dd. **“tipici”** (relativi cioè dagli uffici di amministratore, di sindaco o revisore di società, associazioni ed altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazioni a collegi e commissioni), e quelli attinenti ad altri rapporti di collaborazione (cc.dd. **“atipici”**), che hanno per oggetto la prestazione di attività lavorativa senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impieghi di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita.

Orbene, nel caso dei rapporti tipici la configurazione nella tipologia del rapporto di lavoro parasubordinato e l'insorgenza della relativa obbligazione contributiva **sono connaturati all'attività lavorativa stessa, senza cioè che si renda necessario verificare particolari modalità di svolgimento del rapporto di lavoro, salvo alcune eccezioni di cui parleremo a breve**.

Il compenso percepito per la partecipazione ad una commissione o per l'esercizio del compito di amministratore in una società, ad esempio, **sono di per sé** considerati dalla norma redditi derivanti da collaborazione coordinata e continuativa.

L'unica ricognizione da effettuare è quella di accertare che la partecipazione a commissioni e collegi non rientri tra “le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli

che per legge devono essere riversati allo Stato” (art. 50, lettera b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Si tratta ad esempio dei compensi percepiti dai dipendenti statali o dai dipendenti dei sindacati che partecipino alle più svariate commissioni in rappresentanza della Pubblica amministrazione di appartenenza o del sindacato, rispettivamente. Per contro, il compenso percepito dal professionista od il rappresentante onorario di un sindacato che partecipasse alle suddette commissioni in virtù di apposite previsioni legislative, sono da considerarsi redditi di collaborazione coordinata e continuativa.

Come si diceva, la regola presenta tuttavia alcune **eccezioni**, che costituiranno appunto l’oggetto del presente lavoro, e che sono conseguenza dell’attivazione del c. d. **“principio dell’attrazione”** nella sfera del reddito professionale i proventi derivanti da collaborazione coordinata e continuativa.

Si appalesa altresì importante mettere in evidenza che **non** lo svolgimento dell’attività lavorativa “sic et simpliciter” determina l’insorgenza dell’obbligo contributivo, come avviene invece per la generalità degli altri lavoratori autonomi (artigiani, commercianti, coltivatori diretti, ecc.). E’ soltanto **l’effettiva percezione del compenso** che fa scattare l’obbligazione sopra citata e la fa scaturire al momento stesso della sua corresponsione.

Si potrebbe perciò verificare l’ipotesi di un lavoratore che, pur svolgendo in un determinato periodo un’attività lavorativa parasubordinata, non incorra nell’obbligazione contributiva qualora nel corso dello stesso intervallo di tempo non percepisca alcun compenso.

Per quanto riguarda i rapporti atipici, quelli cioè per i quali la legge fornisce una definizione generica stabilendone solo il contenuto e le modalità di svolgimento del rapporto di lavoro, si renderebbe indispensabile invece effettuare, caso per caso, la verifica della rispondenza della fattispecie concreta allo schema normativo.

Per motivi di brevità (lo spazio riservato al presente lavoro non lo consente) eviteremo tuttavia di analizzare gli elementi che caratterizzano tale tipologia di rapporti di collaborazione coordinate e continuative, ivi compresa la sua particolare versione “a progetto”, dando per scontato che il lettore ne sia già a conoscenza.

L’opportunità di soprassedere all’illustrazione delle connotazioni essenziali delle collaborazioni “atipiche” deriva anche dal fatto che l’attivazione dell’attrazione nell’ambito della sfera del lavoro professionale costituisce per tale fattispecie un avvenimento di carattere per lo più eccezionale.

## Il punto

Dopo questa breve ma necessaria premessa, vale la pena di sottolineare che nella realtà di mercato accade spesso che un singolo professionista svolga anche un’altra attività che si qualifichi come parasubordinata, ed i più delle volte che quest’ultima assuma le caratteristiche di quella c. d. “tipica”, che abbiamo già precisato essere relativa agli uffici di amministratore, di sindaco o revisore di società, associazioni ed altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazioni a collegi e commissioni.

**Ricorrendo tali situazioni, si tratta di stabilire se per tale duplice attività esercitata insorgano altrettanti obblighi contributivi distinti (uno cioè nei confronti della Cassa di previdenza professionale e un altro a carico della gestione separata) ovvero se tale onere debba invece essere assolto avuto riguardo alla sola appena citata**

**Cassa di previdenza, atteso che il reddito derivante dall'attività professionale attragga quello che consegue da quella parasubordinata.**

La questione è nata nell'immediato indomani dell'istituzione della gestione separata ex art. 2, comma 26, legge 8 agosto 1995, n. 335, che, è ormai noto a tutti, ha esteso l'obbligo contributivo, almeno originariamente, nei confronti dei professionisti cc. dd. "senza Cassa di previdenza" e dei lavoratori parasubordinati.

E' altrettanto noto che, in date successive, alla gestione separata è stato esteso l'obbligo di iscrizione anche di altre categorie di soggetti (lavoratori e non), quali ad esempio gli spedizionieri doganali che operano in regime di lavoro autonomo, gli agenti mandatarî della SIAE, i venditori porti a porta, gli associati in partecipazione, i ricercatori universitari che fruiscono di borse di studio concesse per la frequenza ai corsi di dottorato di ricerca, i volontari del servizio civile nazionale, ecc.

A beneficio di chi ci legge (ed a scampo di equivoci), prima di procedere all'illustrazione dei criteri secondo i quali si deve ritenere operante il principio dell'attrazione nell'ambito dei redditi professionali di quelli derivanti da collaborazione coordinata e continuativa, non appare superfluo richiamare l'attenzione sulla circostanza che in alcuni casi, anche in presenza di attività sostanzialmente "autonome" e, in quanto tali, potenzialmente inquadrabili nell'alveo dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, le disposizioni normative, suffragate anche dalle interpretazioni ministeriali, hanno stabilito invece una diversa qualificazione, giustificata dalla particolare posizione in cui verte il soggetto che presta tali attività.

Ci si riferisce in particolare **ai compensi corrisposti da terzi** (ossia da soggetti diversi dal proprio datore di lavoro) **a favore di prestatori di lavoro subordinato per incarichi svolti in relazione alle funzioni della propria qualifica ed in dipendenza dello specifico rapporto di lavoro**, come ad esempio i compensi per partecipazioni a comitati tecnici, ad organi collegiali, a commissioni di esami, ad organi consultivi di enti privati e pubblici, ivi compresi quelli percepiti da dipendenti dello Stato e degli altri enti pubblici per prestazioni comunque rese in connessione con la carica od in rappresentanza degli enti di appartenenza.

Ai sensi dell'art. 50, comma 1, lettera b), del D. P. R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), **detti redditi sono assimilati a quelli di lavoro dipendente, per cui non rientrano nel campo di applicazione del più volte menzionato principio dell'attrazione.**

La soluzione del problema

Per tornare all'oggetto del presente lavoro che, ripetesì, riguarda lo svolgimento contemporaneo di un'attività professionale e di una attività di lavoro parasubordinato, quasi sempre nella sua versione "tipica", occorre segnalare preliminarmente che anche in questo caso la vicenda ha avuto un andamento alquanto travagliato.

Detto per la cronaca, l'Amministrazione finanziaria è dovuta tornare sul problema diverse volte, anche a distanza di poco tempo, da ultimo con le circolari n. 67/E del 6 luglio 2001 e n. 105/E del 12 dicembre 2001, nonchè con la risoluzione n. 56/E del 27 febbraio 2002, che costituiscono tuttora i pilastri su cui si regge l'intera questione.

In particolare, con la prima circolare, riprendendo precedenti orientamenti, è stato enunciato il **principio fondamentale** secondo il quale, al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata, **che determini l'attrazione**, occorre valutare se per lo svolgimento delle prestazioni di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate

all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. In tale ipotesi i compensi percepiti per lo svolgimento del rapporto di collaborazione saranno assoggettati alla disciplina prevista per i redditi di lavoro autonomo.

Per quanto concerne l'incarico di **sindaco** o **revisore di società o enti**, è stato chiarito che le relative attività possono essere ricondotte nel reddito professionale solo se poste in essere da ragionieri o dottori commercialisti.

Infatti per l'iscrizione al Registro dei revisori contabili è necessario il superamento di un esame di ammissione, articolato attraverso prove scritte ed orali vertenti su specifiche discipline tecnico-giuridiche. Pertanto, in considerazione di tale rilevante competenza tecnico-specialistica, il revisore iscritto nel Registro che svolge la sua attività di controllo contabile, espletando le funzioni di sindaco, eserciterebbe di fatto una attività professionale.

Con specifico riferimento all'ufficio di **amministratore di società o enti**, invece, era stato in un primo tempo affermato che tale attività non avrebbe potuto essere attratta nell'ambito del lavoro autonomo in quanto per l'esercizio della stessa non era necessario attingere a specifiche conoscenze professionali.

Successivamente, tuttavia, tale ultimo orientamento assunto dall'Agenzia delle entrate con l'appena richiamata circolare n. 67/E è stato contrastato al punto da indurre detto Consesso a riaffrontare l'argomento con gli altri due atti ufficiali più sopra menzionati.

In particolare, con la circolare n. 105/E del 12 dicembre 2001 è stato precisato che, fermo restando il principio precedentemente espresso (che evidentemente non può essere messo in discussione), secondo cui, giova ripeterlo, "al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata che giustifichi l'attrazione, occorre valutare se per lo svolgimento delle prestazioni di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente", anche l'attività di amministratore di società ed enti comporta "in alcune ipotesi (ad esempio per l'attività svolta dai ragionieri e dottori commercialisti) la necessità di attingere a conoscenze direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo svolto. **Tale valutazione può essere operata tenendo in considerazione, in via prioritaria, quanto disposto dai singoli ordinamenti professionali.**"

Il che significa che, rivedendo la precedente presa di posizione, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che qualora i singoli ordinamenti professionali comprendano espressamente tra le mansioni tipiche esercitabili dalla specifica categoria professionale l'amministrazione o la gestione di aziende, appare legittimo assumere che i compensi percepiti per l'esercizio di amministratore di società ed enti siano qualificati come reddito professionale e come tale scatti il meccanismo della "attrazione".

Ma vi è di più. Alla stessa conclusione (nel senso che è operativa l'attrazione) si deve pervenire, sempre a parere dell'Agenzia delle entrate, nella diversa ipotesi in cui, **anche in assenza di una previsione espressa nell'ambito delle norme di disciplina dell'ordinamento professionale**, il professionista svolga l'incarico di amministratore di una società o di un ente **che eserciti una attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione abituale**. In tale ipotesi è ragionevole assumere che l'incarico di amministratore sia stato attribuito al professionista proprio in quanto esercente quella determinata attività professionale. E' il caso ad esempio dell'ingegnere edile che sia membro del consiglio di amministrazione di una società di ingegneria o di una società che opera nel settore delle costruzioni.

Inoltre, **un altro principio** è stato fatto proprio dalla circolare n. 105: la semplice iscrizione nel Registro dei revisori contabili, di per sé, **non "determina in ogni caso"** l'effetto di ricondurre i compensi percepiti in relazione all'ufficio di revisore di società nell'ambito del reddito di lavoro autonomo.

L'eventuale attrazione dei compensi percepiti dai sindaci e dai revisori alla categoria del reddito di lavoro autonomo presuppone, invece, che **accanto all'attività sindacale o di revisione il soggetto eserciti un'altra attività professionale, nel cui oggetto possa essere ricondotto, in base ai criteri sopra menzionati a proposito degli amministratori, anche lo svolgimento degli incarichi in discorso.** Resta confermato, in tal senso, che i compensi percepiti in relazione agli incarichi di sindaco o revisore contabile costituiscono redditi di lavoro autonomo se le relative attività sono esercitate da ragionieri o da dottori commercialisti.”

Sulla questione è utile segnalare anche la risoluzione n. 56/E del 27 febbraio 2002 con la quale la stessa Amministrazione finanziaria, riconoscendo l'elevato grado di professionalità che comporta l'attività dei **revisori contabili** e tenendo in considerazione la qualificazione fiscale dei relativi redditi tra quelli assimilati ai redditi di lavoro dipendente, ha precisato che i compensi derivanti dall'espletamento dei predetti incarichi **possono essere attratti nella sfera dei redditi da lavoro autonomo professionale** “nell'ipotesi in cui il revisore svolge abitualmente un'altra attività di carattere professionale le cui funzioni tipiche si estrinsechino anche attraverso l'attività di controllo contabile ovvero quando sussista comunque una connessione oggettiva tra l'attività di controllo contabile e la diversa attività professionale svolta in via abituale dal contribuente. **Circostanze, queste, che devono essere valutate anche in relazione ad attività professionali diverse da quelle dei ragionieri e dei dottori commercialisti, posto che per queste categorie la sussistenza di tale requisito è stata più volte ribadita dall'amministrazione finanziaria.**”

Riepilogando, dunque, i compendi di cui si discorre costituiscono reddito di lavoro autonomo professionale se percepiti da ragionieri, da dottori commercialisti, ovvero da soggetti che esercitano, oltre che l'incarico di sindaco o revisore, anche un'altra attività professionale il cui oggetto comprenda l'espletamento dei predetti incarichi ovvero allorchè sussista una connessione oggettiva tra l'attività di controllo contabile e la professione svolta in via abituale dal contribuente.

Per quanto ovvio, negli altri casi i compensi percepiti rientrano nell'alveo dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'ex art. 49, comma 2, lettera a), del TUIR (ora art. 50, comma 1, lettera c-bis) dello stesso TUIR), vale a dire che sono considerati redditi derivanti da attività di collaborazione coordinata e continuativa ed in quanto tali non subiscono il regime dell'attrazione.

### Un sistema aperto

Nel titolo del presente lavoro si è tenuto a sottolineare che il principio dell'attrazione costituisce tuttora un sistema aperto: ora aggiungiamo che tale prospettiva concerne appunto **la possibilità di arricchire numericamente le ipotesi di attrazione anche ad altre specifiche fattispecie non ancora formalmente ed ufficialmente conclamate.**

A tale riguardo merita segnalazione la recentissima circolare n. 5 del 13 gennaio 2011, con la quale l'INPS, in conformità delle istruzioni contenute nel modello Unico 2010, ha annoverato nella casistica fin qui percorsa **un'altra fattispecie** di notevole interesse.

Nell'appena citato modulo è stato infatti affermato che **concorrono alla formazione del reddito derivante dall'attività professionale o artistica** (da denunciare nel rigo RE2, colonna 2), “*i compensi lordi derivanti da attività rientranti*

*nell'oggetto proprio dell'arte o professione o anche da attività attribuita al professionista in ragione della sua particolare competenza anche se non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione (ad esempio, compensi percepiti da geometri in qualità di componenti del Consiglio nazionale o dei Collegi provinciali della categoria di appartenenza*

*..... omissis .....*

*I citati compensi devono essere dichiarati al netto dei contributi previdenziali o assistenziali posti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.”*

E di conseguenza anche che “Le suddette precisazioni assumono rilevanza dal punto di vista contributivo, atteso che - anche in virtù del richiamo alla normativa fiscale operato dall'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335 - il regime contributivo della gestione separata deve essere coerente con la natura ed il trattamento fiscale dei redditi oggetto del prelievo.”

Ritornando, dunque, ancora una volta, sull'applicazione concreta del principio enunciato con la circolare dell'Amministrazione finanziaria n. 105/E, a più riprese menzionata, l'Istituto previdenziale ha ulteriormente affermato che “Analogamente occorre precisare che **i redditi derivanti dalla partecipazione ai collegi nazionali o territoriali della categoria di appartenenza, o degli enti di previdenza privati o privatizzati delle professioni**, percepiti da soggetti che svolgono, in maniera professionale ed abituale attività legata all'esercizio di arti e professioni (di cui all'articolo 53, comma 1, del T.U.I.R.), **concorrendo alla formazione del reddito derivante dall'attività professionale o artistica, non sono soggetti a contribuzione nell'ambito della gestione separata** di cui all'articolo 2, comma 26, della legge n. 335/1995 (1), dovendo invece essere assoggettati a prelievo contributivo nell'ambito della gestione previdenziale competente in relazione al reddito professionale.”

Rincarando la dose, nella nota (1) lo stesso Ente ha precisato che “La possibilità di configurare un obbligo nei confronti della gestione separata si avrebbe nel solo caso (di scuola, ma nei fatti non verificatosi) in cui gli enti esponenziali a livello nazionale degli enti abilitati alla tenuta di albi od elenchi avessero deliberato l'inclusione della categoria nella forma di previdenza obbligatoria di cui all'art. 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335 (articolo 3, comma 1, lettera d) del decreto legislativo 10 febbraio 1996, n. 103).”

**La novità** introdotta nel sistema dall'Amministrazione finanziaria consiste nell'aver esteso le ipotesi dell'attrazione, oltre che alle fattispecie per così dire “classiche” (ormai possiamo chiamarle così) relative ai compensi derivanti da attività che costituiscono l'oggetto proprio dell'arte o della professione, **anche ad altre attività attribuite al professionista in ragione della sua particolare competenza, ancorchè non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione medesima.**

#### La situazione attuale

**Conclusivamente**, dunque, al di là della possibilità di applicare, caso per caso, a specifiche situazioni, la regola generale (che resta sempre valida), **le fattispecie che attualmente attivano l'attrazione nella sfera del lavoro professionale dei redditi derivanti da collaborazioni coordinate e continuative**, nella forma “tipica”, sono sicuramente le seguenti:

- **l'attività di sindaco o revisore contabile** di società o enti, se poste in essere da ragionieri o dottori commercialisti che esercitano le rispettive professioni. In

questo caso non si rende necessario effettuare valutazioni di sorta: il reddito professionale attrae automaticamente quello da lavoro parasubordinato;

- **l'attività di revisore contabile** in presenza di un'altra attività di carattere professionale le cui funzioni tipiche si estrinsechino anche attraverso l'attività di controllo contabile ovvero qualora sussista una connessione tra la funzione di revisore e l'esercizio di una attività professionale. A differenza dell'ipotesi precedente, è tuttavia indispensabile effettuare una valutazione che deve essere predisposta, come già segnalato, caso per caso, non potendosi stabilire criteri univoci;

- **l'attività di amministrazione o di gestione di aziende** (società ed enti), qualora gli ordinamenti professionali le ricomprendano espressamente nel novero delle mansioni tipiche esercitabili dalla categoria disciplinata. A tal fine non devono essere effettuate valutazioni;

- **l'attività di amministratore di una società o di un ente** oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione abituale. Anche se l'ordinamento professionale non lo prevede espressamente, in tale ipotesi è infatti ragionevole ritenere che l'incarico di amministratore sia stato attribuito al professionista proprio in quanto esercente quella determinata attività professionale. E' il caso ad esempio dell'ingegnere edile che sia membro del consiglio di amministrazione di una società di ingegneria o di una società che opera nel settore delle costruzioni. La valutazione deve essere effettuata;

- **le attività attribuite al professionista in ragione della sua particolare competenza, anche se non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione.** Tali sono considerate quelle che danno luogo a compensi percepiti dalla partecipazione ai collegi nazionali o territoriali della categoria di appartenenza, o degli enti di previdenza privati o privatizzati delle professioni. Anche se la circolare dell'INPS n. 5 del 13 gennaio 2011 si limita a segnalare solo i compensi percepiti dai geometri in qualità di componenti del Consiglio nazionale o dei Collegi provinciali della categoria di appartenenza, si può legittimamente assumere che tale fattispecie possa essere estesa a tutti i professionisti nei confronti dei quali siano stati istituiti Albi o Elenchi di categoria. Peraltro, così come è stato affermato a proposito delle attività di sindaco o revisore contabile di società o enti esercitate da ragionieri o dottori commercialisti che esercitano le rispettive professioni, anche in questo caso non si rende necessario effettuare valutazioni di sorta. La valutazione non deve essere effettuata.

### Considerazioni conclusive

Per quanto detto nel corso del presente lavoro, l'elenco appena riportato non si deve ritenere né esaustivo, né definitivo, dal momento che è pur sempre possibile nella realtà operativa rinvenire ulteriori situazioni che, ancorchè non ancora portate al vaglio ufficiale dell'Agenzia delle entrate, potrebbero essere collocate nell'ambito di quelle **“attribuite al professionista in ragione della sua particolare competenza, anche se non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione.”**

Non bisogna inoltre dimenticare che l'evoluzione tecnologica, che inevitabilmente porta alla nascita e sviluppo di nuove attività lavorative, se svolte da professionisti nella forma della collaborazione coordinata e continuativa (sia nella forma “tipica”, sia in quella “atipica”) può ben determinare l'insorgenza di ulteriori fattispecie alle quali si possano attribuire il principio dell'attrazione nella sfera dell'attività professionale.

Francavilla al Mare (CH), li 25 gennaio 2011

