

Si dà per scontato e noto l'orientamento della Suprema Corte in ordine all'*an* dell'iscrizione alla gestione separata del libero professionista che versi alla cassa di appartenenza esclusivamente il contributo integrativo.

Si forniscono delle indicazioni che possono essere di ausilio relativamente alle questioni cd. secondarie attinenti alla suddetta questione generale e che possono essenzialmente riassumersi in tre sub-questioni: a) presunta esenzione contributiva in ragione della occasionalità della prestazione; b) sospensione del termine prescrizionale, ai sensi dell'art. 2941, n. 8 c.c.; c) regime sanzionatorio applicabile.

Sub-questione a). Il Giudice ha concluso nel senso di escludere l'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata in capo a ..., evidenziando l'occasionalità della prestazione sulla scorta della percezione di un reddito annuale inferiore ad € 5.000,00 e facendo riferimento al disposto contenuto nell'art. 44 del D.L. n. 269/03, convertito in legge n. 326/03.

Da tale norma non può ritenersi derivi, *sic et simpliciter*, che la percezione di un reddito inferiore ad € 5.000,00 escluda di per sé solo l'obbligo di iscriversi alla gestione separata.

L'entità del reddito può considerarsi un elemento sintomatico della eventuale occasionalità, ma, il requisito connotante tale modalità di atteggiarsi della prestazione lavorativa deve rinvenirsi in altre determinanti circostanze. Ed invero, considerando il contenuto dell'art. 2222 c.c., si può definire lavoratore che effettua una prestazione occasionale chi si obbliga a compiere, dietro corrispettivo, un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio senza vincolo di subordinazione, né potere di coordinamento del committente ed in via del tutto occasionale.

Pertanto, la prestazione di lavoro autonomo per rientrare tra quelle di tipo occasionale deve caratterizzarsi per:

- mancanza di continuità ed abitualità, nel senso deve sostanziarsi in un'attività non duratura nel tempo che possa far presumere ad una prestazione sporadica non prolungata;
- mancanza di coordinamento da parte del committente.

Non è possibile far discendere dall'ammontare del reddito conseguito nell'anno l'insussistenza dell'obbligo di iscrizione alla gestione separata anche alla luce di una interpretazione sistematica e coerente della disciplina applicabile alla fattispecie.

Ed invero, l'art. 44, comma 2, del D.L. n. 269/2003, convertito in legge n. 326/2003, rubricato "Disposizioni varie in materia previdenziale", ha disposto che "*a decorrere dal 1° gennaio 2004 i soggetti esercenti attività di lavoro autonomo occasionale...sono iscritti alla gestione separata di cui*

all'art. 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".

Tale norma non può comprendersi nel suo senso più autentico se non si prende in esame la disciplina coeva contenuta nel D.Lgs. n. 276/03, il cui art. 61, comma 2, prevede una presunzione di occasionalità della collaborazione, tale da escludere la qualificazione come collaborazione coordinata e continuativa, costituita dall'avere svolto la prestazione per una durata complessiva non superiore a trenta giorni nel corso dell'anno solare ovvero, nell'ambito dei servizi di cura ed assistenza alla persona, non superiore a 240 ore con lo stesso committente; laddove invece il compenso complessivamente percepito nel medesimo anno solare sia superiore a 5.000 euro, trovano applicazione le disposizioni contenute nel capo I per cui la disciplina giuridica del rapporto di lavoro è costituita dalla collaborazione coordinata e continuativa.

Sul piano contributivo, l'art. 44, comma 2, ha previsto dunque per i lavoratori autonomi occasionali l'esonero dall'iscrizione alla gestione separata, ossia per coloro che hanno realizzato proventi dalla prestazione lavorativa annuale inferiore ad € 5.000,00. In altri termini, l'iscrizione alla Gestione Separata è obbligatoria a decorrere dal gennaio 2004 per i lavoratori autonomi occasionali, ma solo per redditi fiscalmente imponibili superiori a 5.000 euro, per cui l'obbligo contributivo scatta al superamento dei 5.000 euro di reddito che costituiscono una fascia di esenzione. Il limite di 5.000 euro nella prestazione occasionale identifica, infatti, la soglia oltre la quale, il prestatore autonomo occasionale è obbligato a versare i contributi obbligatori attraverso la sua iscrizione alla gestione separata Inps, con le modalità ed i termini previsti per i collaboratori coordinati e continuativi iscritti alla predetta gestione separata. Pertanto, se il prestatore ha compensi al di sotto dei 5.000 euro non è obbligato al pagamento dei contributi, se invece la somma dei compensi corrisposti da tutti i committenti occasionali a titolo di opera o servizi resi come lavoratore autonomo occasionale supera il predetto limite, il lavoratore autonomo è obbligato all'iscrizione alla gestione separata e al versamento dei relativi contributi in base alle aliquote vigenti. In quest'ultimo caso, superamento della soglia massima di 5.000 euro, l'imponibile previdenziale, sulla quale va calcolata l'aliquota, è costituita dal compenso lordo pagato al lavoratore, dedotto con eventuali spese a carico del committente indicate nella relativa ricevuta.

Appare coerente con tale disciplina l'esonero per il lavoratore autonomo occasionale dall'obbligo di aprire la partita IVA se l'attività non assume carattere di periodicità ed abitualità.

E' evidente, pertanto, che l'art. 44 su esteso regola le prestazioni autonome occasionali rispetto alle prestazioni d'opera coordinate e continuative, regolate dal D.Lgs. n. 276/03, individuando, sul piano contributivo, il discrimine economico dato dall'ammontare del reddito conseguito per l'imposizione dell'obbligazione contributiva nella gestione separata dell'Inps. A conferma di tale assunto basti considerare l'ultima parte del comma 2 dell'art. 44 citato ove, in caso di superamento del limite reddituale, la posizione contributiva del collaboratore autonomo occasionale è assimilata, quanto a modalità e termini al collaboratore coordinato e continuativo iscritto alla gestione separata.

L'art. 61 del D.Lgs. n. 276/03 e di conseguenza l'art. 44, comma 2, del D.L. n. 269/03 sono tuttavia inapplicabili ai professionisti intellettuali con iscrizione ad apposito albo.

Difatti, nel caso del professionista iscritto ad un albo professionale, quale l'avvocato, opera per le prestazioni riconducibili alle attività professionali intellettuali, l'esclusione dall'applicazione del capo I rubricato *“Lavoro a progetto e lavoro occasionale”*, a mente del comma 3 dell'art. 61, nella parte in cui prevede che *“sono escluse dal campo di applicazione del presente capo 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”*, come interpretato dall'art. 1, comma 27, della legge 28 giugno 2012, n. 92, secondo cui *“la disposizione concernente le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in albi professionali, di cui al primo periodo del presente comma, si interpreta nel senso che l'esclusione dal campo di applicazione del capo I del titolo VII del presente decreto riguarda le sole collaborazioni coordinate e continuative il cui contenuto concreto sia riconducibile alle attività 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”*.

Neanche è possibile fare riferimento all'art. 69 bis (*“Altre prestazioni lavorative rese in regime di lavoro autonomo”*) che ha ribadito, con riferimento alle 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, l'inoperatività della presunzione della collaborazione coordinata e continuativa per i possessori di partita IVA in presenza di almeno due dei presupposti legali.

In termini specifici, è stato correttamente affermato dalla Commissione Tributaria regionale per l'Emilia Romagna, nella sentenza n. 1720 depositata il 29 maggio 2017, che *“nell'ipotesi in cui la collaborazione occasionale perda dunque i suoi requisiti (svolgimento dell'attività per periodi non superiori a 30 giorni per anno solare e compenso non superiore a euro 5.000 per anno solare per ciascun committente) troveranno applicazione o il lavoro a progetto (se c'è l'elemento della*

coordinazione) oppure il lavoro autonomo (per più prestazioni abituali). In questi casi ci sarà l'obbligo di iscrizione alla gestione separata Inps e il pagamento dei relativi contributi. L'art. 61 D.Lgs. n. 276/2003 esclude da questo tipo di rapporto di lavoro occasionale i seguenti soggetti: i professionisti intellettuali con iscrizione ad apposito albo... ”.

Pertanto, nel caso del professionista autonomo che consegua redditi derivanti dall'esercizio della professione, è inapplicabile la qualificazione dell'attività resa come collaborazione coordinata e continuativa, ai fini del D.Lgs. n. 276/03 e nell'ambito di tale normativa, l'assenza delle caratteristiche per tale qualificazione (ossia un reddito inferiore a 5.000,00 euro), non consente di ricondurre la prestazione ad un lavoro autonomo occasionale, difettando gli elementi idonei a connotarlo come tale.

Per quanto attiene all'altro profilo attinente alla abitualità dell'attività lavorativa espletata, al fine di dimostrarne la sussistenza devono evidenziarsi due circostanze:

- il mancato inserimento del reddito da lavoro autonomo tra i redditi diversi nel modello Unico;
- la titolarità della partita IVA.

L'art. 1 D.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che l'IVA si applica alle operazioni effettuate nell'esercizio di arti e professioni, mentre, l'art. 5 dello stesso decreto sancisce che *“per esercizio di arti e professioni si intende quell'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo”*. Pertanto, l'apertura di una partita IVA implica di per sé lo svolgimento di un'attività professionale in modo abituale e può considerarsi, anche se in via presuntiva, una circostanza probante l'abitualità.

In questi termini, la Suprema Corte (Cass, sez. trib., n. 22413 del 4/11/2016), ha affermato che *“il requisito della abitualità è rilevante ai diversi fini dell'assoggettamento dei proventi dell'attività...anche alle imposte indirette (Iva) a norma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 5, secondo cui costituisce esercizio di arti e professioni, soggette all'Iva, l'esercizio per professione abituale di qualsiasi attività di lavoro autonomo (in tal senso Sez. 5, sentenza n. 10578 del 13/5/2011)”*.

Sub-questione b). E' il caso in cui il contribuente, nel presentare la dichiarazione dei redditi relativa all'anno in contestazione abbia omissso di compilare il quadro RR, necessario per la determinazione

dei contributi dovuti, eludendo il relativo controllo automatico e/o formale da parte degli uffici finanziari.

Tale circostanza può essere dedotta dall'Inps nei suoi scritti difensivi nonché documentata con la produzione della suddetta dichiarazione. Si rammenta, comunque, come il fatto che non sia stata sollevata da parte dell'Istituto una eccezione *ad hoc* non risulta determinante, ove si consideri che, in tal caso, si gravita nell'ambito di una eccezione in senso lato e, pertanto, la sospensione in parola poteva essere rilevata d'ufficio dal giudice, purchè sulla base dei fatti allegati e dei documenti ritualmente acquisiti agli atti. (*ex multis*, Cass. n. 19567/16).

Nell'ipotesi in cui il giudice ometta del tutto di prendere in esame la mancata compilazione del suddetto quadro RR, deve rilevarsi quanto ritenuto dalla Suprema Corte, con Ordinanza n. 6677 del 7 marzo 2019; n. 16986 del 25 giugno 2019; n. 30605 del 22 novembre 2019, secondo cui, in tali casi, viene ad esistenza una condotta dolosa del professionista, di occultamento del credito per non aver compilato, dichiarando i relativi proventi, il quadro adibito alla determinazione dei contributi da parte del Fisco (ai sensi, dell'art. 1 d.lgs. n. 462 del 1997 e art. 10 d.lgs. n. 241 del 1997), con conseguente operatività della causa di sospensione della prescrizione di cui all'art. 2941, n. 8 c.c. (*“tra il debitore che ha dolosamente occultato l'esistenza del debito e il creditore, finchè il dolo non sia stato scoperto”*).

Tale sospensione *“...ricorre quando sia posta in essere, dal debitore, una condotta tale da comportare, per il creditore, una vera e propria impossibilità di agire, e non una mera difficoltà di accertamento del credito, e dunque quando sia posto in essere dal debitore un comportamento intenzionalmente diretto ad occultare, al creditore, l'esistenza dell'obbligazione...”*, così come testualmente asserito da Cass. n. 6677, citata, che ha, altresì, precisato: *“nella vicenda in esame, la compilazione del quadro RR della dichiarazione dei redditi costituiva l'unico ed esclusivo documento che avrebbe consentito all'Inps di verificare la produzione di un reddito da lavoro autonomo, da parte del professionista, non assoggettato ad altre obbligazioni contributive e suscettibile dell'obbligo di iscrizione alla gestione separata...”*.

Nell'ipotesi in cui il Giudice, pur prendendo in esame la circostanza della mancata compilazione del quadro RR, non ritenga, comunque, tale condotta idonea a sostanziare un comportamento doloso, possono trasporsi al caso di specie le considerazioni dedotte dalla giurisprudenza di legittimità in materia di individuazione del regime sanzionatorio da applicare in fattispecie di omessa o infedele denuncia mensile all'Inps, laddove la stessa giurisprudenza ha ritenuto di ravvisare l'ipotesi più grave (evasione) contemplata dalla lettera b) dell'art. 116, comma 8, della legge n. 388 del 2000, a meno

che il datore di lavoro inadempiente non offrisse la prova dell'assenza di un intento fraudolento e, quindi, la propria buona fede (*ex multis*, Cass. n. 4188/13; n. 1230/2011; n. 9365/14; n. 20590/14; n. 20518/15).

Infatti, in ordine all'atteggiarsi dell'intento fraudolento, determinante alla stregua della disciplina in oggetto per la configurabilità dell'evasione, in particolare Cass. n. 9464/14 ha affermato testualmente: *"...l'omessa o infedele denuncia fa presumere l'esistenza della volontà datoriale di occultare i dati allo specifico fine di non versare i contributi o i premi dovuti, salvo prova contraria del soggetto obbligato"*.

In termini pratici, l'ormai consolidata giurisprudenza di legittimità si è espressa nel senso di ritenere che nelle ipotesi di omessa o infedele denuncia si è sempre in presenza di una fattispecie di evasione, tranne nel caso in cui il datore di lavoro fornisca una prova idonea ad escludere l'intento fraudolento, con conseguente venire ad esistenza della diversa e più tenue fattispecie dell'omissione.

Ebbene, anche nell'ipotesi di omessa compilazione del quadro RR, così come nel caso di omessa o infedele denuncia sia pur per altri fini, può ritenersi venga in rilievo una presunzione di occultamento da parte del lavoratore autonomo di dati essenziali per ravvisare la esistenza o meno di un obbligo contributivo. Presunzione che ovviamente può essere superata solo da una prova contraria offerta dallo stesso lavoratore autonomo che, nel caso di specie, non è stata fornita.

Sub-questione c). Il Giudice ha concluso nel senso di ritenere iscrivibile il contribuente alla gestione separata, ma, di applicare nel contempo il regime sanzionatorio meno gravoso dell'omissione contributiva.

Tale conclusione risulta difforme rispetto al consolidato orientamento giurisprudenziale (*ex multis*, Cass. nn. 24362/17; 5281/17; 17119/15), secondo cui *"La condotta del datore di lavoro si iscrive nell'evasione contributiva essendo consolidato il principio di diritto secondo cui, giusta il disposto dell'art. 116, comma 8, l. n. 388/2000, tale ipotesi ricorre allorchè il datore di lavoro ometta di denunciare all'Inps rapporti di lavoro in essere e relative retribuzioni corrisposte, dovendo ravvisarsi la più lieve ipotesi dell'omissione solo qualora l'ammontare dei contributi di cui sia stato omissso o ritardato il pagamento sia rilevabile dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie"*.

In tale ambito può essere utile far riferimento alla giurisprudenza di legittimità consolidatasi in materia di omessa o infedele denuncia mensile all'Inps, in forza della quale deve sempre ravvisarsi l'ipotesi più grave contemplata dalla lettera b) dell'art. 116, comma 8, della legge n. 388 del 2000, a meno che il datore di lavoro inadempiente non offra la prova dell'assenza di un intento fraudolento

e, quindi, la propria buona fede (*ex multis*, Cass. n. 4188/13; n. 1230/2011; n. 9365/14; n. 20590/14; n. 20518/15).

In ordine all'atteggiarsi dell'intento fraudolento e, quindi, ai fini della configurabilità dell'evasione, Cass. n. 9464/14 ha affermato testualmente: “...*l'omessa o infedele denuncia fa presumere l'esistenza della volontà datoriale di occultare i dati allo specifico fine di non versare i contributi o i premi dovuti, salvo prova contraria del soggetto obbligato*”.

In buona sostanza, l'ormai consolidata giurisprudenza di legittimità si è espressa nel senso di ritenere che nelle ipotesi di omessa o infedele denuncia si è sempre in presenza di una fattispecie di evasione, tranne nel caso in cui il datore di lavoro fornisca una prova idonea ad escludere l'intento fraudolento, con conseguente venire ad esistenza della diversa e più tenue fattispecie dell'omissione.

Su quest'ultimo punto, la Suprema Corte (Cass. n. 3187/14; n. 3323/14; n. 27249/14) ha evidenziato come l'imprenditore, che se pur abbia spedito i mod. DM/10 in ritardo, ma, nel contempo, abbia provveduto a tenere regolarmente le scritture contabili ed abbia regolarmente trasmesso il mod. 770, contenente la denuncia riepilogativa annuale, ponga in essere una condotta idonea al superamento della presunzione dell'intento fraudolento.

Nei casi in discorso, risulta pacifico come vi sia stata una omessa denuncia di un rapporto di lavoro, tant'è che l'Inps ha avuto notizia dello stesso rapporto solo indirettamente, sulla base, altresì, di una dichiarazione dei redditi redatta in modo incompleto.

Ne deriva una condotta non certo idonea al superamento della presunzione dell'intento fraudolento e conseguente corretta applicazione del regime sanzionatorio previsto per l'evasione contributiva.