
AGGIORNAMENTI NORMATIVI

LIBERALITÀ PER IL SOSTENTAMENTO DEL CLERO ANCHE CON CARTA DI CREDITO

L'Istituto Centrale per il Sostentamento del Clero (ICSC) ha rivolto all'Agenzia delle entrate un quesito volto a conoscere se le erogazioni liberali deducibili¹ effettuate a suo favore possano essere eseguite anche attraverso lo strumento della carta di credito; l'Agenzia ha fornito la propria risposta con la Risoluzione 3 agosto 2009, n. 199.

Il quesito è giustificato dalla particolare disciplina che riguarda queste liberalità, la cui deducibilità trae origine dall'articolo 46, comma 1 della legge n. 222 del 20 maggio 1985², in forza del quale *«a decorrere dal periodo d'imposta 1989 le persone fisiche possono dedurre dal proprio reddito complessivo le erogazioni liberali in denaro, fino all'importo di lire due milioni, a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana»*.

Lo stesso articolo 46, al secondo comma, demanda ad un apposito provvedimento la definizione delle modalità per la deduzione dal reddito.

Il previsto Decreto, emanato il 12 dicembre 1988, prevede che le liberalità *«debbono risultare, ai fini della loro deduzione dal reddito complessivo»* da tre tipi di documenti, a seconda che il versamento sia effettuato utilizzando il canale postale, quello bancario oppure sia fatto direttamente all'ICSC o a un soggetto incaricato dallo stesso³.

¹ Ai sensi dell'art. 10, c. 1, lett. i), D.P.R. 917/1986 sono deducibili dal reddito delle persone fisiche *«le erogazioni liberali in denaro, fino all'importo di 2 milioni di lire, a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana»*.

² La legge è stata promulgata dopo la ratifica dell'Accordo di revisione del Concordato lateranense (L. 25.3.1985, n. 121) per elaborare una nuova disciplina in materia di enti e beni ecclesiastici e per la revisione degli impegni finanziari dello Stato in riferimento alla gestione patrimoniale di questi ultimi. Le nuove disposizioni hanno, tra l'altro, sostituito al vecchio regime delle congrue il nuovo sistema di sostentamento del clero, nell'ambito del quale si colloca la deducibilità delle erogazioni liberali all'ICSC.

³ Il Decreto prevede che *«l'Istituto può affidare la raccolta delle somme che costitui-*

Nel caso di versamento postale il documento valido è il *«bollettino di versamento in conto corrente postale intestato all'Istituto centrale per il sostentamento del clero della chiesa cattolica italiana»*; per i versamenti bancari a mezzo bonifico la documentazione è costituita dalla *«ricevuta rilasciata dalla banca attestante l'avvenuto accreditamento dell'importo dell'erogazione liberale, per detta causale, sul conto corrente bancario intestato all'Istituto centrale beneficiario»*.

Quando i versamenti sono effettuati direttamente all'ICSC o ad altri soggetti dallo stesso incaricati, il documento fiscalmente richiesto è la *«quietanza liberatoria rilasciata a nome dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana su appositi stampati predisposti e numerati dallo stesso Istituto e contenente: il numero progressivo della quietanza, il cognome, il nome e il comune di residenza del donante; l'importo dell'erogazione liberale»*; il Decreto precisa inoltre che *«la quietanza, che deve essere preintestata all'Istituto centrale, può essere rilasciata e sottoscritta, oltre che dal legale rappresentante dell'Istituto, anche da altri soggetti incaricati dall'Istituto medesimo»*. Nel caso di somme raccolte da soggetti terzi *«la sottoscrizione della quietanza a nome dell'Istituto centrale stesso deve essere preceduta dalla indicazione della denominazione dell'ente»*.

Dato che la norma disciplina nello specifico la tipologia di documento fiscalmente rilevante e considerando che per il versamento attraverso il canale bancario è prevista la sola modalità del bonifico, l'ICSC ha prudentemente chiesto conferma che le erogazioni liberali disposte in suo favore possano essere effettuate *«anche tramite carta di credito ancorché tale modalità di versamento non sia contemplata tra quelle espressamente previste dal decreto del Ministro delle finanze del 12 dicembre 1988»*.

Naturalmente l'Istituto ha sostenuto, nella soluzione prospettata, l'ammissibilità dell'uso della carta di credito tenuto conto *«dell'evoluzione tecnologica intervenuta successivamente all'emanazione del decreto del Ministro delle finanze del 12 dicembre 1988 nonché delle modalità previste per le erogazioni liberali a favore delle Onlus e delle associazioni di promozione sociale dall'art. 15, lett. i-bis e i-quater del TUIR»*.

L'Agenzia delle entrate, pur valutando inammissibile l'interpello⁴, ha comunque fornito il proprio parere nell'ambito del servizio di consulenza giuridica⁵ e, considerato il diffuso interesse rivestito dalla questione proposta, ha dato rilevanza pubblica alla propria risposta attraverso lo strumento della risoluzione.

La Risoluzione ricorda innanzitutto che l'utilizzo della carta di credito

scono oggetto di erogazione liberale anche ad enti, istituzioni, organizzazioni, comitati od altro organismo associativo»; tra i soggetti delegati alla raccolta delle offerte vi sono gli istituti diocesani ed interdiocesani per il sostentamento del clero.

⁴ Infatti la fattispecie rappresentata non interessa direttamente l'interpellante nella veste di contribuente, come richiesto dall'art. 1, c. 1 del D.M. 209/2001 per l'interpello ordinario di cui all'art. 11 della L. 212/2000.

⁵ Disciplinata dalla Circ. n. 99 del 15.5.2000.

(e di altri sistemi di pagamento, come carte di debito e prepagate, assegni bancari e circolari) è stato inizialmente previsto per il versamento delle imposte⁶, quindi per regolare i rapporti debitori tra i contribuenti e il fisco, già dal 1997.

Successivamente⁷ analoghe modalità di versamento sono state previste come condizione per riconoscere il diritto alla detrazione delle liberalità effettuate a favore delle Onlus e delle associazioni di promozione sociale⁸; a fronte delle agevolazioni fiscali accordate agli offerenti, il legislatore richiede quindi l'uso di sistemi di pagamento che assicurino la tracciabilità dei versamenti. L'Agenzia delle entrate ricorda inoltre che l'obbligo di utilizzare questi strumenti ricorre anche quando la norma che dispone la deducibilità o detraibilità dell'erogazione non ne fa menzione; a conferma di questa interpretazione vengono citati alcuni documenti di prassi che dimostrano il suo costante orientamento in questo senso.

In particolare viene citata la Circolare 19 agosto 2005, n. 39 che illustra l'ulteriore deducibilità per le liberalità destinate alle Onlus (e ad altri soggetti di riconosciuta rilevanza sociale) introdotta dal D.L. 35/2005⁹; nonostante la norma non contenga alcuna disposizione circa le modalità di versamento, l'Agenzia delle entrate afferma che *«in analogia a quanto previsto per la generalità delle erogazioni liberali in favore delle onlus»* anche per le nuove erogazioni liberali la deducibilità è subordinata all'utilizzo *«di uno dei seguenti sistemi di pagamento: banca, ufficio postale e sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari»*.

Analogamente si esprime la Risoluzione 96 del 14 marzo 2008, che si riferisce alle liberalità disposte a favore delle organizzazioni non governative (Onlus di diritto).

La stessa prescrizione è inoltre ritenuta valida anche quando le liberalità non hanno le Onlus come destinatarie: l'Agenzia delle entrate cita infatti la Risoluzione 133 del 2007, che riguarda le erogazioni a favore di enti che operano nell'ambito dei beni e delle attività culturali¹⁰ e che richiama, anche in questo caso, l'analogia con le previsioni riguardanti le Onlus.

Ad ulteriore riprova della necessità di utilizzare il canale bancario o posta-

⁶«I contribuenti possono mettere a disposizione delle banche convenzionate ai sensi del comma 2 le somme oggetto della delega anche mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari ovvero mediante altri sistemi di pagamento» (D.Lgs. 241/1997, art. 23, c. 1).

⁷ Prima con l'art. 13, c. 1 del D.Lgs. 460/1997 in riferimento alle Onlus, poi con l'art. 22, c. 1, lett. a), n. 1 per quanto concerne le associazioni di promozione sociale.

⁸ Cf art. 15, lettere i-bis) e i-quater), D.P.R. 917/1986.

⁹ Cf art. 14, D.L. 14.3.2005, n. 35, conv. L. 14.5.2005, n. 80, norma meglio conosciuta come la "+ dai - versi".

¹⁰ La Risoluzione è originata da un interpello presentato a una parrocchia che ha in corso lavori di restauro e risanamento conservativo della chiesa e delle sue pertinenze e che riceve contributi da privati finalizzati alla realizzazione di tali opere.

le la Circolare ricorda che anche le istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche (sia il modello 730 che il modello Unico) «*confermano la generale applicabilità degli anzidetti sistemi di versamento delle erogazioni liberali al fine della fruizione dei relativi benefici fiscali*»¹¹.

Da queste premesse l'Agenzia delle entrate fa coerentemente derivare che «*anche le erogazioni liberali a favore dell'Istituto Centrale per il Sostentamento del Clero, pur in assenza di una espressa previsione normativa in materia, possano essere effettuate, ai fini della deducibilità dal reddito complessivo dell'erogante, tramite carta di credito*» e, aggiungiamo noi per logica conseguenza, anche tramite carte di debito o carte prepagate, strumenti tutti previsti dall'articolo 23 del D.Lgs. 241/1997 cui il legislatore e la stessa Agenzia fanno riferimento quando indicano i mezzi di pagamento ammessi.

Forse questa conclusione poteva essere prevedibile, non solo per i motivi illustrati nella Risoluzione, ma anche perché la possibilità di utilizzare la carta di credito, per quanto non esplicitamente prevista, non sembrerebbe neanche esclusa se si tiene conto che relativamente ai versamenti effettuati direttamente all'ICSC o ai soggetti da questo incaricati, il Decreto del 12 dicembre 1988 non precisa quale mezzo deve essere usato: sembrerebbero quindi ammessi i contanti, gli assegni e, presumibilmente, anche le carte di credito.

La Risoluzione resta comunque interessante e certamente non irrilevante, soprattutto in riferimento all'aspetto documentale della liberalità. Infatti, l'Agenzia delle entrate, ancora con riferimento alle istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione, precisa che «*per le erogazioni liberali effettuate tramite carta di credito è sufficiente la tenuta e l'esibizione, in caso di eventuale richiesta dell'Amministrazione finanziaria, dell'estratto conto della società che gestisce la carta di credito*». Quindi, le erogazioni liberali effettuate direttamente all'ICSC per mezzo di carta di credito, non devono essere documentate dalla quietanza prevista dal Decreto del 1988, ma possono essere attestate dall'estratto conto della carta.

L'esplicita ammissibilità dell'utilizzo della carta di credito, oltre a costituire una modalità aggiuntiva di versamento e a semplificare le procedure documentali, consente all'ICSC di utilizzare la rete *internet* non solo come strumento informativo, ma anche come canale diretto di raccolta delle offerte. Infatti sul sito destinato al sostentamento del clero www.sovvenire.it è possibile effettuare una liberalità in tempo reale comunicando i dati della propria carta di credito, compilando il format che si riporta di seguito.

¹¹ In realtà, dalle istruzioni alla compilazione delle dichiarazioni la generalizzata obbligatorietà dell'uso dei sistemi di versamento in argomento non pare essere così scontata; infatti, ad eccezione delle liberalità alle organizzazioni non governative e per quelle a favore delle università, enti di ricerca e enti parchi (rispettivamente disciplinate dal TUIR all'art. 10, c. 1, lett. g e *l-quater*) la necessità del loro utilizzo è esplicitamente richiamata solo quando richiesta dalla legge (erogazioni alle Onlus, alle associazioni di promozione sociale, alle associazioni sportive dilettantistiche, agli istituti scolastici).

I sacerdoti aiutano tutti. Aiuta tutti i sacerdoti.

Il contributo è libero. Per chi vuole, le Offerte per il sostentamento dei sacerdoti versate a favore dell'Istituto Centrale Sostentamento Clero sono deducibili dal proprio reddito complessivo, ai fini del calcolo dell'Irpef e delle relative addizionali, fino ad un massimo di 1032,91 euro annui. L'offerta versata entro il 31 dicembre di ciascun anno può essere quindi indicata tra gli oneri deducibili nella dichiarazione dei redditi (modelli Unico e 730) da presentare l'anno seguente. L'estratto conto della carta di credito è valido ai fini della deducibilità fiscale. Conservare l'estratto conto della carta di credito per i successivi 5 anni solari.

COMPILA IL MODULO PER EFFETTUARE UNA DONAZIONE TRAMITE CARTA DI CREDITO Cartasi , Visa [No Electron], Master Card.

Nome *

Cognome *

Sesso

Data di Nascita

E-mail

Importo (in Euro) * ,00

Via

Città

Provincia

CAP

Telefono

Ho letto e accetto l'[informativa su trattamento dati personali](#). *

* Campi Obbligatori.

Per segnalare eventuali problemi nella compilazione del form o per ulteriori informazioni scrivi a donatori@sovvenire.it

Servizio Promozione Sostegno Economico alla Chiesa Cattolica
Conferenza Episcopale Italiana
via Aurelia 468 - 00165 Roma - Credits



I LIMITI ALL'UTILIZZO DELL'APPALTO E DELLA SOMMINISTRAZIONE DI LAVORO

1. INTRODUZIONE

Le parrocchie¹ sono chiamate a prestare maggior attenzione ai temi propri del diritto del lavoro poiché, a fronte di una certa contrazione delle figure che spontaneamente e gratuitamente offrono i propri servizi e dell'accresciuta richiesta – avanzata sia dalla comunità cristiana che dalla società civile – di garantire comunque una molteplicità di attività e servizi (sia quelli di religione e di culto², sia quelli di natura commerciale o sociale³) vanno aumentando le figure di dipendenti e collaboratori retribuiti.

Se per i grandi enti impegnati nelle attività di assistenza sociale, socio-sanitaria, sanitaria e scolastica, questa attenzione e questa sensibilità sono sufficientemente acquisite, non può dirsi altrettanto per quegli enti ecclesiastici, come la parrocchia, che fino a pochi anni fa potevano organizzarsi facendo affidamento quasi esclusivamente sul volontariato.

La sopravvenuta insufficienza delle risorse rese disponibili dal volontariato, la crescente richiesta di servizi e attività offerte direttamente dalle parrocchie e le nuove forme contrattuali sono all'origine di un fenomeno

¹ Gli argomenti e le conclusioni che saranno sviluppati nel presente articolo si riferiscono immediatamente alle parrocchie, ma possono essere estesi anche agli altri enti ecclesiastici e a quelli civili in quanto trattano innanzitutto dei requisiti oggettivi dei contratti e sono in seconda battuta ai soggetti che li utilizzano.

² Frequentemente le attività che sono oggi richieste alle parrocchie, pur essendo compatibili con la natura ecclesiale dell'ente, non sono riconducibili tra quelle di religione e culto proprie degli enti canonici ed ecclesiastici (lett. a, art. 16, L. n. 222/1985): «a) ... [sono] *quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana*».

³ Ne sono esempio le attività organizzate per la cura e l'animazione del tempo libero dei bambini e dei ragazzi, oppure le scuole materne che garantiscono l'educazione e la socializzazione a migliaia di bambini.

nuovo all'interno della vita parrocchiale: la compresenza di rapporti di lavoro retribuito e di più tradizionali forme di volontariato (i cui elementi distintivi sono *l'assoluta gratuità, la libertà della prestazione, l'assenza di vincoli di subordinazione, l'esistenza di fonti proprie di sostentamento del volontario, l'impegno in attività diverse da quelle commerciali*⁴).

Così accanto alle catechiste, a coloro che si impegnano nei servizi caritativi o nei servizi educativi della gioventù, vanno aumentando, per esempio, gli educatori professionali, gli appalti di servizi per la pulizia degli ambienti, le collaborazioni coordinate riferite a progetti particolari, il lavoro subordinato del sacrestano.

Il ritardo culturale, che riguarda in modo particolare le parrocchie, può dunque essere giustificato e compreso in relazione al fatto che fino ad anni recenti le figure di collaboratori retribuiti dalle parrocchie sono rimaste casi sporadici; ma vi è anche una resistenza colpevole e ingiustificabile frutto della scelta ideologica che ritiene vessatoria, inutile e impossibile – almeno per le parrocchie – l'osservanza degli obblighi che l'Ordinamento giuridico ha previsto per tutelare adeguatamente i diritti dei lavoratori e per promuovere la giustizia sociale.

⁴ *La gestione e l'amministrazione della parrocchia*, Bologna, Dehoniana Libri, 2008, 111 «*La prudenza e l'esperienza consigliano di osservare alcuni criteri utili per identificare il lavoro volontario: a) l'assoluta gratuità: l'attività di servizio prestata dal volontario non può essere compensata in alcun modo, né attraverso rimborsi spesa non documentati e non pertinenti l'attività prestata, né attraverso l'erogazione di elargizioni o doni. Si tenga presente che la concessione in uso di un appartamento costituisce una forma di retribuzione in natura che quindi trasforma il lavoro volontario in rapporto di lavoro retribuito; b) la libertà della prestazione: il volontario presta il suo servizio senza essere in alcun modo obbligato a farlo in forza di un rapporto contrattuale; c) la non subordinazione e la conseguente possibilità di assentarsi dall'attività perché non vi è alcun vincolo giuridico: questa circostanza suggerisce perciò l'opportunità di affidare a più persone quei servizi di cui la parrocchia ha bisogno in via continuativa; d) la presenza di sufficienti fonti proprie di sostentamento del volontario: risulta infatti difficile sostenere e dimostrare che la prestazione è svolta gratuitamente se è resa da un collaboratore che non dispone di fonti di reddito e che, magari, è presente in parrocchia quotidianamente e per molte ore; e) la delimitazione della collaborazione alle sole attività istituzionali della parrocchia, con la tendenziale esclusione di quelle commerciali. Si tenga presente, in particolare, che la previsione di compensi anche molto ridotti e/o l'obbligatorietà nella prestazione conducono facilmente, in caso di controversie o di controllo (ad es. da parte degli enti previdenziali), a far qualificare la collaborazione come rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato, con tutte le conseguenze del caso. I criteri indicati, ormai affermati nella giurisprudenza, sono stati normativamente confermati dalla legge-quadro sul volontariato (L. n. 266/1991) che definisce l'attività di volontariato come quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà; la legge precisa che l'attività di volontariato non può essere retribuita in alcun modo, nemmeno dal beneficiario e che al volontario possono essere rimborsate solo le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata».*

Questa posizione ideologica è divenuta oggi ancor più indifendibile in quanto l'Ordinamento ha nel frattempo introdotto nuove forme di contratti e istituti, diversi dal tradizionale rapporto di lavoro a tempo indeterminato, capaci di rispondere adeguatamente alle nuove e particolari esigenze avanzate innanzitutto dal mondo produttivo.

Infatti, a partire dalla riforma Treu, legge n. 196 del 24 giugno 1997, hanno trovato legittimazione nuovi tipi di contratto di lavoro subordinato e di collaborazione retribuita caratterizzati da una maggior flessibilità rispetto alla rigidità del classico contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

1.1 La “rigidità” del diritto del lavoro

In questo orizzonte diventa dunque ineludibile approfondire la conoscenza dei principi e delle regole essenziali che caratterizzano gli istituti di diritto del lavoro, così da poter utilizzare correttamente le diverse possibilità rese disponibili dall'Ordinamento giuridico.

Ma oltre alle peculiarità dei diversi contratti di lavoro e collaborazione, i parroci e i loro consulenti (sia i membri dei consigli per gli affari economici che i professionisti) devono ricordare che, al di là delle buone intenzioni e della volontà delle parti, il diritto del lavoro rimane caratterizzato da una certa rigidità che trova il suo fondamento nella necessità – assoluta, ex articoli 2, 3, 35 e seguenti della Costituzione – di evitare che in nome del bisogno di lavorare possano essere sacrificati alcuni diritti dei lavoratori che la sensibilità umana e la dottrina sociale della Chiesa ritengono assolutamente essenziali⁵.

Tale rigidità si manifesta innanzitutto nella preferenza accordata dall'Ordinamento al *contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato*⁶ ed è garantita dal fatto che molti effetti giuridici connessi al sorgere di un rapporto di lavoro prescindono dalla volontà dei contraenti⁷ – datore e dipendente – perché sono disposti dal diritto stesso.

Un esempio semplice e radicale dell'applicazione del *principio di rigi-*

⁵ La prima e radicale violazione di questi diritti essenziali (quali, per esempio, la giusta retribuzione, l'orario di lavoro non eccessivo, la stabilità del rapporto, la sicurezza e la salubrità del luogo di lavoro, il rispetto della dignità della persona) è il lavoro “nero” o irregolare.

⁶ «01. Il contratto di lavoro subordinato è stipulato di regola a tempo indeterminato» (c. 01, art. 1, D.Lgs. 6.9.2001, n. 368 introdotto dal c. 39 dell'art. 1, L. 24.12.2007, n. 247). È questa una norma che esplicita normativamente il criterio interpretativo in forza del quale possono utilizzarsi le altre modalità di regolarizzazione del rapporto di lavoro solo quando ricorrono le condizioni previste dall'Ordinamento. Qualora ciò non avvenga il rapporto stesso viene riqualificato come mero lavoro subordinato a tempo indeterminato, indipendentemente da ciò che le parti volevano.

⁷ Se è vero che frequentemente il lavoro nero o irregolare è voluto solo dal datore di lavoro, non sono poi così infrequenti situazioni nelle quali vi è invece un accordo fraudolento tra datore di lavoro e dipendente (il quale intende così evitare di perdere parte della propria pensione, oppure di pagare le imposte che inevitabilmente ri-

dità si ha quando, pur in mancanza di un contratto formale tra una parrocchia e un collaboratore retribuito, l'Ordinamento ritiene comunque esistente un rapporto di lavoro subordinato se si dimostra che il collaboratore:

- era assoggettato al potere disciplinare e organizzativo di colui che si avvantaggiava della sua prestazione;
- percepiva periodicamente un compenso;
- osservava un orario di lavoro.

Verificandosi questa ipotesi, la prima conseguenza per la parrocchia, è quella di essere legata in futuro da un vero e proprio contratto di lavoro⁸ che non potrà essere sciolto unilateralmente. Proprio questo effetto, estremo ma non remoto, dovrebbe suggerire che la parrocchia, se non per virtù (senso di giustizia e rispetto delle norme canoniche e civili) almeno per necessità, proceda con grande prudenza prima di dar corso a ogni forma collaborazione retribuita.

Sempre in forza del principio di rigidità il legislatore ha disposto che:

- il contratto di lavoro a tempo determinato è possibile solo se ricorrono le circostanze precisate dalla D.Lgs. n. 368 del 6 settembre 2001⁹;
- il datore di lavoro non può recedere unilateralmente dal contratto di lavoro a tempo indeterminato, salvo quando ricorra la “giusta causa” o il “giustificato motivo” ai sensi della legge n. 604 del 15 luglio 1966;
- il datore di lavoro può modificare unilateralmente le mansioni richieste al dipendente (così come precisate nel contratto e nella lettera di assunzione) solo se ciò non comporta una sua dequalificazione ai sensi dell'articolo 2103 del codice civile, come modificato dall'articolo 13 della legge n. 300 del 20 maggio 1970, “Statuto dei lavoratori”¹⁰;
- in linea generale sono vietati tutti gli appalti di mera manodopera (già a partire dalla L. n. 1369 del 23.10.1960); questo tema che è l'oggetto principale dell'articolo è sviluppato a partire dal prossimo capitolo;
- è possibile concludere un rapporto di *collaborazione coordinata a progetto*, invece del più vincolante rapporto di lavoro subordinato, solo in presenza di un vero progetto (temporaneo) e in assenza di qualsiasi vincolo di subordinazione nello svolgimento dello stesso ai sensi degli articoli 61

durrebbero il compenso). Anche in quest'ultima ipotesi non vi è però alcuna incertezza ad affermare che è ingiustificabile la complicità del datore di lavoro.

⁸ Oltre a non poter recedere facilmente la parrocchia dovrà erogare tutte le somme che avrebbe dovuto pagare qualora il rapporto fosse sorto in modo regolare... comprese quelle già erogate ma non documentabili – per esempio perché pagate in contanti!

⁹ Art. 1 «*Il contratto di lavoro subordinato è stipulato di regola a tempo indeterminato. È consentita l'apposizione di un termine alla durata del contratto di lavoro subordinato a fronte di ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo, anche se riferibili alla ordinaria attività del datore di lavoro*».

¹⁰ Art. 2103 «*Il prestatore di lavoro deve essere adibito alle mansioni per le quali è stato assunto o a quelle corrispondenti alla categoria superiore che abbia successivamente acquisito ovvero a mansioni equivalenti alle ultime effettivamente svolte,*

e seguenti del decreto legislativo n. 296 del 10 settembre 2003¹¹.

Laddove l'Ordinamento ha previsto effetti che non dipendono dalla volontà delle parti contraenti ma sono disposti dal diritto stesso, ha altresì previsto che nel contrasto tra tipo di rapporto dedotto in contratto e tipo di rapporto realmente realizzato, sia questo ad essere prevalente. Così, ad esempio, anche il miglior contratto di collaborazione coordinata a progetto sarà riqualificato come rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato qualora il collaboratore dia prova che la sua prestazione era in tutto diretta e organizzata dal committente¹².

Come già accennato, alcune riforme adottate negli ultimi anni (tra le principali la Riforma Treu, L. n. 196 del 24.6.1997, e la Legge Biagi, D.Lgs. n. 276 del 10.9.2003) hanno parzialmente attenuato la tradizionale rigidità del sistema giuridico, introducendo nuovi tipi di rapporto di lavoro e di collaborazione oppure modificandone alcuni già esistenti così da permettere di rispondere meglio alle nuove esigenze del mercato del lavoro senza pregiudicare eccessivamente i diritti dei lavoratori.

1.2 Il diritto del lavoro nell'ordinamento canonico

Prima di approfondire la conoscenza di due particolari tipi di rapporto di lavoro/collaborazione è però necessario ricordare quanto disposto dal canone 1286: «*Gli amministratori [ad esempio i parroci] dei beni: 1° osservino accuratamente, nell'affidare i lavori, anche le leggi civili relative al lavoro e alla vita sociale, secondo i principi dati dalla Chiesa; 2° retribuiscano con giustizia e onestà i lavoratori dipendenti, così che essi siano in grado di provvedere convenientemente alle necessità proprie e dei loro familiari*».

senza alcuna diminuzione della retribuzione. Nel caso di assegnazione a mansioni superiori il prestatore ha diritto al trattamento corrispondente all'attività svolta, e l'assegnazione stessa diviene definitiva, ove la medesima non abbia avuto luogo per sostituzione di lavoratore assente con diritto alla conservazione del posto, dopo un periodo fissato dai contratti collettivi, e comunque non superiore a tre mesi. Egli non può essere trasferito da una unità produttiva ad un'altra se non per comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive.

Ogni patto contrario è nullo».

¹¹ Art. 61 «1. [...] i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, prevalentemente personale e senza vincolo di subordinazione, di cui all'articolo 409, n. 3, del codice di procedura civile devono essere riconducibili a uno o 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 la organizzazione del committente e indipendentemente dal tempo impiegato per l'esecuzione della attività lavorativa».

¹² Art. 69 «2. Qualora venga accertato dal giudice che il rapporto instaurato ai sensi dell'articolo 61 sia venuto a configurare un rapporto di lavoro subordinato, esso si trasforma in un rapporto di lavoro subordinato corrispondente alla tipologia negoziale di fatto realizzatasi tra le parti».

In questo orizzonte di norme e valori di natura civile e canonica, è davvero ingiustificabile la scelta di instaurare un rapporto di lavoro o collaborazione retribuita senza una corretta formalizzazione o nell'inosservanza di ogni regola, perché ciò procura sempre un sicuro danno alla parrocchia¹³ e al dipendente¹⁴ ed è per il parroco una violazione del dovere di amministrare rettamente il patrimonio ecclesiastico.

La scelta di assumere un dipendente o di sottoscrivere un altro contratto di collaborazione retribuita deve quindi avvenire in un contesto di dialogo tra il parroco e tutti i collaboratori e professionisti competenti, nonché con gli uffici di Curia (anche quando non è richiesta la licenza dell'Ordinario) così da poter individuare le modalità più adatte per continuare a gestire le attività e le iniziative ecclesiali in un contesto di serenità e tranquillità per tutti¹⁵ ... pur se con un certo aggravio di spesa!

2. LA SOMMINISTRAZIONE DI LAVORO E L'APPALTO GENUINO DI SERVIZI

Tra gli strumenti giuridici oggi utilizzabili anche dalle parrocchie per regolarizzare l'impiego di collaboratori retribuiti, la *somministrazione di lavoro* (artt. 20–28, D.Lgs. n. 276/2003) e l'*appalto di servizi* (art. 29¹⁶, D.Lgs. n. 276/2003) risultano particolarmente idonei ad accogliere le legittime richieste di flessibilità avanzate dal mondo produttivo.

¹³ Si deve ricordare che tutti i risparmi ingiusti di oggi diventano debiti ingenti domani, come è dimostrato dalla frequenza delle vertenze di diritto del lavoro che spesso sono concluse con transazioni per le quali le parrocchie devono sostenere esborsi significativi.

¹⁴ Anche quando il dipendente è partecipe della fraudolenta intesa volta ad eludere la normativa posta a tutela dei suoi diritti (per es. per non perdere il diritto alla piena prestazione pensionistica, per nascondere dei redditi, per incassare una somma maggiore), la situazione si risolve sempre anche a danno dello stesso: per es. quando accade un infortunio oppure quando la prestazione previdenziale è assai ridotta in seguito all'omesso versamento dei contributi.

¹⁵ A tal proposito si veda l'articolo *La corretta qualificazione del lavoro e delle collaborazioni onerose* in questo stesso numero.

¹⁶ «1. Ai fini della applicazione delle norme contenute nel presente titolo, il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 1655 del codice civile, si distingue dalla somministrazione di lavoro per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa.

2. In caso di appalto di opere o di servizi il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore, nonché con ciascuno degli eventuali ulteriori subappaltatori entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi e i contributi previdenziali dovuti.

3. L'acquisizione del personale già impiegato nell'appalto a seguito di subentro di

Entrambi gli istituti meritano considerazione non solo per i benefici economici¹⁷ ma soprattutto in riferimento all'organizzazione dell'attività; la loro principale caratteristica è, infatti, quella di permettere ad un soggetto, nel nostro esempio la parrocchia, di avvantaggiarsi legittimamente e godere dei benefici del lavoro svolto dai lavoratori dipendenti di un altro datore di lavoro.

Per esempio, l'appalto genuino permette alla parrocchia di avere ambienti pastorali ben puliti senza destinare a questa attività propri dipendenti ma attraverso la conclusione di un appalto di servizi con un imprenditore – impresa di pulizie – che vi provvederà inviando presso la parrocchia propri dipendenti (art. 29, D.Lgs. n. 276/2003).

Analogamente la parrocchia titolare di un esercizio commerciale, che ha la necessità di sostituire una propria dipendente in maternità, può concludere un contratto di somministrazione di lavoro temporaneo (c. 4, art. 20, D.Lgs. n. 276/2003) invece di assumere direttamente un sostituto con contratto di lavoro subordinato a tempo determinato (D.Lgs. n. 368/2001).

2.1 I limiti all'utilizzo di questi contratti

Fino alla metà degli anni '90 esisteva un sospetto piuttosto generalizzato nei confronti di qualsiasi schema contrattuale che comportava lo sdoppiamento della figura del datore di lavoro: da un lato un *datore di lavoro formale*, che mantiene tutti gli obblighi verso il lavoratore, e dall'altro un *datore di lavoro sostanziale*, che gode dell'utilità delle prestazioni del lavoratore senza però assumersi i correlativi doveri.

Questo schema infatti poteva comportare un indebolimento della tutela dei diritti del dipendente causato dal trasferimento degli obblighi e dei doveri da colui che gode e organizza la prestazione di lavoro ad un altro soggetto solitamente privo di una sufficiente affidabilità gestionale ed economi-

un nuovo appaltatore, in forza di legge, di contratto collettivo nazionale di lavoro, o di clausola del contratto d'appalto, non costituisce trasferimento d'azienda o di parte d'azienda.

3-bis. Quando il contratto di appalto sia stipulato in violazione di quanto disposto dal comma 1, il lavoratore interessato può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo. In tale ipotesi si applica il disposto dell'articolo 27, comma 2.

3-ter. Fermo restando quando previsto dagli articoli 18 e 19, le disposizioni di cui al comma 2 non trovano applicazione qualora il committente sia una persona fisica che non esercita attività di impresa o professionale».

¹⁷ La presenza dell'intermediario (appaltatore genuino o somministratore autorizzato) comporta certamente un aggravio di costo nel breve periodo, ma consente di pagare il lavoro altrui solo per il tempo in cui è utilizzato.

ca (il datore di lavoro formale, ovvero l'appaltatore o il somministratore)¹⁸.

In presenza di questo divieto generalizzato, ed esplicitato dalla legge n. 1369 del 23 ottobre 1960¹⁹ non è difficile immaginare il favore con il quale i datori di lavoro accolgono ogni ipotesi di apertura nei confronti di questi schemi contrattuali.

E tale favore è ancor maggiore se si considera la sanzione che veniva applicata in caso di violazione dell'articolo 1 della legge 1369/1960: «4. *I prestatori di lavoro, occupati in violazione dei divieti posti dal presente articolo, sono considerati, a tutti gli effetti, alle dipendenze dell'imprenditore che effettivamente abbia utilizzato le loro prestazioni*».

Il tumultuoso modificarsi del sistema produttivo e delle relazioni tra datore di lavoro e lavoratore rispetto al contesto sociale dei primi anni '60 hanno dapprima reso sempre più incerto il confine tra appalto vietato e appalto lecito, e poi hanno rivelato gli oggettivi limiti dell'articolo 1 della legge n. 1369/1960, il cui dettato diventava sempre meno capace di integrare i nuovi presupposti di fondo dell'organizzazione dell'impresa e del lavoro (per es. i cc. 1 e 3 dell'art. 1 si mostravano sempre più insufficienti per distinguere tra i casi di appalto illecito e lecito nell'ipotesi di appalto svolto presso il committente ed utilizzando attrezzature e materie prime dello stesso).

Così, dopo oltre 40 anni, anche grazie all'opera svolta nel frattempo dalla giurisprudenza, il legislatore ha ritenuto opportuno intervenire con nuove norme che hanno meglio definito i confini tra l'appalto genuino e lecito rispetto a quello illecito e vietato e, nel contempo, hanno anche introdotto la possibilità di somministrare manodopera quando ricorrono alcune condizioni idonee a garantire i diritti del lavoratore (artt. 20-28, D.Lgs. n. 276/2003).

Più precisamente, la Legge Biagi, dopo aver ribadito la liceità dell'appalto genuino di servizi, ha autorizzato anche l'uso di quella particolare forma denominata *appalto di servizi ad alta intensità di lavoro (o labour intensive)*, distinguendola dagli appalti di mera manodopera per i quali invece è stata confermata l'illegittimità (art. 29, D.Lgs. n. 276/2003).

Contestualmente ha introdotto il contratto di *somministrazione di lavoro*, istituto che permette ad un datore di lavoro *formale*, autorizzato dal Ministero in ragione delle garanzie che offre ai propri dipendenti, di inviare questi ultimi a prestare il proprio lavoro «*nell'interesse nonché sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore*» (art. 20, D.Lgs. n. 276/2003).

¹⁸ CARINCI – DE LUCA TAMAJO – TOSI – TREU, *Diritto del lavoro 2. Il rapporto di lavoro subordinato*, Utet, Torino, 2006, 103 «*È questa una antica e nota prassi datoriale, volta a liberare i datori di lavoro dalla propria responsabilità giuridica ed economica nei confronti dei lavoratori direttamente occupati, scaricandola su altri soggetti, intermediari o interposti, sì da potersi assicurare manodopera aggiuntiva in maniera meno costosa e più flessibile. Questo fenomeno spesso indicato con l'originaria espressione francese del marchandage du travail, è definita nel linguaggio del legislatore del 1960 come interposizione, appalto di mere prestazioni di lavoro o intermediazione (da non confondere con l'intermediazione del D.Lgs. 276/2003)*».

¹⁹ Questa legge è stata abrogata dall'art. 85 del D.Lgs. 276/2003.

Queste norme non hanno liberalizzato del tutto il mercato del lavoro, ma hanno meglio individuato le circostanze e le condizioni ritenute necessarie per garantire due diversi interessi: da un lato assicurare la giusta e reale tutela dei diritti del lavoratore nei confronti di entrambi i datori di lavoro (formale e sostanziale), dall'altro offrire ai datori di lavoro che li utilizzano una sufficiente certezza circa il confine tra il loro uso lecito e quello illecito.

Un esempio di questo delicato equilibrio sono le norme che identificano le ipotesi di *somministrazione irregolare* e di *appalto non genuino* che sono sanzionate anche con la costituzione del rapporto di lavoro esistente direttamente alle dipendenze dell'utilizzatore o dell'appaltante:

- articolo 27 «1. Quando la somministrazione di lavoro avvenga al di fuori dei limiti e delle condizioni di cui agli articoli 20 e 21, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e), il lavoratore può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo, con effetto dall'inizio della somministrazione»;
- articolo 29 «3-bis. Quando il contratto di appalto sia stipulato in violazione di quanto disposto dal comma 1, il lavoratore interessato può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo. In tale ipotesi si applica il disposto dell'articolo 27, comma 2».

Per aiutare le parrocchie a decidere coscientemente e responsabilmente circa l'uso di questi istituti è necessario approfondire le condizioni che ne rendono legittimo l'uso.

3. L'APPALTO GENUINO

L'appalto è definito dall'articolo 1655 del codice civile come «*il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro*».

Tre sono gli elementi che lo caratterizzano:

- l'onerosità;
- l'organizzazione dei mezzi necessari per realizzare l'opera o il servizio di competenza dell'appaltatore;
- il rischio della gestione (economica) a carico dell'appaltatore.

Non è invece indispensabile che l'appaltatore assuma la qualifica di imprenditore, benché frequentemente lo sia, come pure non è chiesto che l'opera o il servizio sia realizzata con il suo proprio lavoro²⁰.

Negli anni della ripresa economica post-bellica, lo sviluppo del mercato

²⁰ Quest'ultima caratteristica distingue l'appalto dal *contratto d'opera* che l'art. 2222

del lavoro ha mostrato l'insufficienza di questa definizione normativa in riferimento alla possibilità di tutelare i dipendenti dell'appaltatore; infatti in molti casi il contratto di appalto era utilizzato al sol fine di permettere all'appaltante di esonerarsi dalle responsabilità giuridiche relative al rapporto di lavoro.

Per porre un argine all'uso distorto di questo contratto il legislatore è intervenuto prima per limitarne l'utilizzo (art. 1, L. n. 1369/1960²¹) e poi con l'articolo 29 del decreto legislativo n. 276/2003 per definire le caratteristiche che permettono di riconoscere l'*appalto genuino*: «*Ai fini della applicazione delle norme contenute nel presente titolo, il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 1655 del codice civile, si distingue dalla somministrazione di lavoro per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa*».

Attraverso quest'ultima norma si ribadisce la necessità che l'attività sia organizzata e diretta dall'appaltatore ma nel contempo si supera il divieto, previsto dal comma 3, articolo 1, legge n. 1369/1960, di utilizzare «*capitali, macchine e attrezzature*» proprie dell'appaltante²².

c.c. definisce come il contratto in forza del quale «*una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente*».

²¹ Art. 1, L. 1369/1960 «*È vietato all'imprenditore di affidare in appalto o in subappalto o in qualsiasi altra forma, anche a società cooperative, l'esecuzione di mere prestazioni di lavoro mediante impiego di manodopera assunta e retribuita dall'appaltatore o dall'intermediario, qualunque sia la natura dell'opera o del servizio cui le prestazioni si riferiscono.*

È altresì vietato all'imprenditore di affidare ad intermediari, siano questi dipendenti, terzi o società anche se cooperative, lavori da eseguirsi a cottimo da prestatori di opere assunti e retribuiti da tali intermediari.

È considerato appalto di mere prestazioni di lavoro ogni forma di appalto o subappalto, anche per esecuzione di opere o di servizi, ove l'appaltatore impieghi capitali, macchine ed attrezzature fornite dall'appaltante, quand'anche per il loro uso venga corrisposto un compenso all'appaltante.

Le disposizioni dei precedenti commi si applicano altresì alle aziende dello Stato ed agli enti pubblici, anche se gestiti in forma autonoma, salvo quanto disposto dal successivo art. 8.

I prestatori di lavoro, occupati in violazione dei divieti posti dal presente articolo, sono considerati, a tutti gli effetti, alle dipendenze dell'imprenditore che effettivamente abbia utilizzato le loro prestazioni».

²² «*È considerato appalto di mere prestazioni di lavoro ogni forma di appalto o subappalto, anche per esecuzione di opere o di servizi, ove l'appaltatore impieghi capitali, macchine ed attrezzature fornite dall'appaltante, quand'anche per il loro uso venga corrisposto un compenso all'appaltante*». L'intera legge è stata abrogata dall'art. 85 del D.Lgs. 276/2003.

Così oggi è riconfermata la necessità di una vera attività organizzativa e direttiva svolta dall'appaltatore e ordinata a realizzare un vero e proprio servizio, ma nel contempo si legittimano anche gli *appalti ad alta intensità di lavoro*²³ che rispondono alle nuove esigenze avanzate dalle imprese di servizi che – strutturalmente e non patologicamente – realizzano opere o servizi attraverso la sola organizzazione e direzione della attività lavorativa dei propri dipendenti (per esempio nel mondo dell'informatica).

Prima di approfondire ulteriormente l'argomento è opportuno evidenziare in quali circostanze la parrocchia potrebbe utilmente avvalersi del contratto di appalto:

- la pulizia dei propri ambienti (con l'esclusione però dell'abitazione dei sacerdoti, in questo caso il committente deve essere la persona fisica del prete);
- la manutenzione degli impianti (caldaia, campane, ascensori);
- l'organizzazione e la promozione delle attività collaterali a quelle di religione e di culto, quali, per esempio, quelle teatrali, quelle ricreative e quelle di animazione;
- la realizzazione di particolari attività a favore dei bambini e dei ragazzi (il servizio di supporto scolastico, un programma di animazione pomeridiana, un percorso di socializzazione).

Ciò che rende legittimo in questi casi l'uso del contratto di appalto è il fatto che l'appaltatore assume l'obbligo di *organizzare un vero e proprio servizio* (avvalendosi anche del lavoro dei suoi dipendenti e dei suoi collaboratori) il cui risultato finale realizza quell'utilità attesa dalla parrocchia-committente: gli ambienti sono puliti, gli impianti della parrocchia sono funzionanti e ben controllati, ai ragazzi è offerta la possibilità di partecipare ad iniziative ricreative o di intrattenimento o parascolastiche.

Alla necessità che l'organizzazione e la direzione siano riservati all'appaltatore corrisponde, di contro, l'obbligo per la parrocchia e i suoi collaboratori di astenersi del tutto dal dirigere o organizzare il lavoro dei dipendenti dell'appaltatore. Ciò però non significa che la parrocchia non possa presentare nuove richieste o anche contestare la modalità di svolgimento del servizio appaltato²⁴: deve però esporre le proprie necessità e i propri ri-

²³ CARINCI – DE LUCA TAMAJO – TOSI – TREU, *Diritto del lavoro 2. Il rapporto di lavoro subordinato*, Utet, Torino, 2006, 107 «Di fronte agli appalti di servizi non implicanti l'impiego di un'organizzazione complessa (c.d. a bassa intensità organizzativa) e con prevalenza di apporto del fattore "lavoro" piuttosto che di "capitale" (c.d. ad alta intensità di lavoro o labour intensive) la giurisprudenza operava il distinguo accertando chi organizzasse il fattore lavoro, quindi chi esercitasse i poteri tipici del datore di lavoro, verso i dipendenti (potere direttivo, di controllo, disciplinare). Il processo di smaterializzazione dell'impresa, implicante la valorizzazione dell'impiego di beni immateriali o attività puramente organizzative della forza lavoro, ha portato quindi al progressivo ridimensionamento di quegli elementi (attrezzatura, impianti, macchine) che erano tradizionalmente ritenuti i soli atti a caratterizzare l'impresa».

²⁴ Art. 1662 c.c. «Il committente ha diritto di controllare lo svolgimento dei lavori e di

lievi all'appaltatore senza intervenire direttamente sui dipendenti. Sarà poi l'appaltatore a dover adeguare – in forza del vincolo costituito dal contratto di appalto – l'organizzazione dei propri servizi così da corrispondere alle legittime esigenze della parrocchia.

Come detto si ha un uso improprio e sanzionato del contratto di appalto quando manca un reale *servizio realizzato dall'appaltatore*, e ciò accade, per esempio, quando l'appaltatore si limita ad inviare i suoi dipendenti presso la parrocchia che – di fatto – li organizza e li dirige. A tal proposito una recente Sentenza espone con limpidezza il ragionamento che deve presiedere al riconoscimento della presenza/assenza di un vero servizio: «*Per accertare l'esistenza di un appalto di manodopera vietato è necessario, quando non ricorrano le presunzioni di cui all'art. 1 della L. n. 1369/1960, verificare se il contratto posto in essere dalle parti mascheri un intento fraudolento, utilizzando come criterio interpretativo fondamentale quello dell'esistenza del rischio economico d'impresa in capo all'appaltatore e valutando se questi sia provvisto di una propria organizzazione con riferimento allo specifico lavoro, se sia impegnato a fornire all'appaltatore un'opera o un servizio determinato, affrontando l'alea economica insita in ogni attività produttiva autonoma, se i lavoratori impiegati siano effettivamente da lui diretti ed agiscano realmente alle sue dipendenze e nel suo interesse*» (Tribunale di Roma, 5.9.2005).

3.1 Le sanzioni

In questo orizzonte normativo, che la giurisprudenza ha costantemente arricchito e precisato, diventa dunque assolutamente decisivo per la parrocchia individuare con precisione il tipo di servizio che si intende richiedere prima di sottoscrivere il contratto di appalto. In tal modo si evita il rischio di subire l'applicazione di dure sanzioni, tra le quali meritano di essere ricordate le seguenti:

- «*Quando il contratto di appalto sia stipulato in violazione di quanto disposto dal comma 1, il lavoratore interessato può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo. In tale ipotesi si applica il disposto dell'articolo 27, comma 2*» comma 3-bis, articolo 29, decreto legislativo n. 276/2003;
- «*Nei casi di appalto privo dei requisiti di cui all'articolo 29, comma 1, e di distacco privo dei requisiti di cui all'articolo 30, comma 1, l'utilizzatore e il somministratore sono puniti con la pena della ammenda di euro 50 per*

verificarne a proprie spese lo stato. Quando, nel corso dell'opera, si accerta che la sua esecuzione non procede secondo le condizioni stabilite dal contratto e a regola d'arte, il committente può fissare un congruo termine entro il quale l'appaltatore si deve conformare a tali condizioni; trascorso inutilmente il termine stabilito, il contratto è risolto salvo il diritto del committente al risarcimento del danno».

ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di occupazione. Se vi è sfruttamento dei minori, la pena è dell'arresto fino a diciotto mesi e l'ammenda è aumentata fino al sestuplo» comma 5-bis, articolo 18, decreto legislativo n. 276/2003.

3.2 I servizi che non “sopportano” l'appalto

Un indizio che rivela l'esistenza di un appalto genuino realizzato all'interno della complessiva attività della parrocchia è dato dalla possibilità di distinguere chiaramente tra i servizi e le attività affidati in appalto e le altre attività gestite direttamente dalla parrocchia (o perché di religione e di culto o perché ritenute da non esternalizzare). Infatti, qualora non si riesca a distinguere chiaramente ciò che rimane nella responsabilità della parrocchia da ciò che invece è passato alla responsabilità dell'appaltatore, cresce esponenzialmente il rischio che siano venuti meno i due elementi che identificano l'appalto genuino (D.Lgs. 276/2003, art. 29, c. 1):

- *«la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché*
- *la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa».*

Quest'analisi acquista ancor maggior significato e rilevanza quando l'attività che si intende affidare in appalto rientra (anche solo parzialmente) tra quelle di religione e di culto, come definite dalla lettera a) dell'articolo 16 della legge n. 222/1985 *«Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana».*

In questi casi, infatti, non potrebbe non intensificarsi la relazione immediata tra il responsabile della parrocchia e il dipendente dell'appaltatore che presta il proprio lavoro in un ambito di attività che non possono essere sottratte al controllo e alla responsabilità della parrocchia; ma tale relazione immediata e diretta sarebbe inevitabilmente una manifestazione di una attività di direzione e di governo da parte della parrocchia nei confronti del servizio dedotto in appalto.

Pertanto è piuttosto difficile immaginare come la responsabilità e l'organizzazione delle attività di religione e di culto possano essere affidate alla responsabilità dell'appaltatore²⁵!

²⁵ Non si confonda il contratto di appalto, e le sue implicazioni, con la fattispecie canonica dell'*affidamento di una parrocchia* (e quindi delle sue attività di religione e di culto) ad un istituto religioso o a una società clericale di vita apostolica ai sensi del can. 520 C.I.C.: *«§1. Il parroco non sia una persona giuridica; tuttavia il Vescovo diocesano, ma non l'Amministratore diocesano, col consenso del Superiore competente, può affidare una parrocchia ad un istituto religioso clericale o ad una so-*

Diverso è il caso di appalto di servizi che non riguardano, se non marginalmente, le attività di religione e di culto come ad esempio le attività educative (in senso lato) e ricreative a favore dei ragazzi, attività rispetto alle quali la parrocchia non ha la necessità di controllare immediatamente il servizio e, dunque, l'organizzazione dello stesso può rimanere in capo all'appaltatore. Tuttavia è necessario che il contratto di appalto identifichi con precisione le condizioni e i requisiti che devono presiedere alla realizzazione del servizio, nonché stabilire i tempi per la verifica dello stesso attraverso incontri tra i rappresentanti della parrocchia e dell'appaltatore.

Riprendendo ora gli esempi suesposti, ciò che fa scivolare verso una ipotesi di appalto non genuino non è la presenza della sola attività lavorativa (e l'assenza di attrezzature e/o capitali) ma il fatto che l'appaltatore non svolge, e non può svolgere, una significativa opera di organizzazione e direzione. Per questo motivo non vi è dubbio che possa essere un appalto genuino quello che ha per oggetto l'organizzazione in parrocchia di un corso di recitazione, di un servizio di sostegno scolastico, di una attività di animazione del tempo libero.

4. LA SOMMINISTRAZIONE DI LAVORO

Con il contratto di *somministrazione di lavoro* un soggetto (denominato *utilizzatore*) si rivolge ad un altro soggetto (denominato *somministratore*) affinché uno o più dipendenti di questi svolgano la loro attività nel suo interesse, nonché sotto la sua direzione e controllo (cc. 1 e 2, art. 20, D.Lgs. n. 276/2003).

Subito emerge la radicale differenza rispetto all'appalto genuino: qui dipendenti dell'appaltatore sono da lui diretti e organizzati, nella somministrazione i dipendenti del somministratore sono affidati alla direzione e al controllo dell'utilizzatore.

Questo tipo di contratto, esplicitamente vietato dall'articolo 1 della legge n. 1369 del 23 ottobre 1960²⁶ ha trovato una prima legittimazione con l'articolo 1 della legge n. 196 del 24 giugno 1997: «1. Il contratto di lavoro temporaneo è il contratto mediante il quale un'impresa di fornitura di lavoro temporaneo, di seguito denominata "impresa fornitrice", iscritta all'albo previsto dall'articolo 2, comma 1, pone uno o più lavoratori, di seguito denominati

cietà clericale di vita apostolica, anche erigendola presso la chiesa dell'istituto o della società, a condizione però che un solo sacerdote sia parroco della parrocchia, oppure, se la cura pastorale è affidata in solido a più sacerdoti, il moderatore di cui al can. 517, § 1».

²⁶ «È vietato all'imprenditore di affidare in appalto o in subappalto o in qualsiasi altra forma, anche a società cooperative, l'esecuzione di mere prestazioni di lavoro mediante impiego di manodopera assunta e retribuita dall'appaltatore o dall'intermediario, qualunque sia la natura dell'opera o del servizio cui le prestazioni si riferiscono».

“prestatori di lavoro temporaneo”, da essa assunti con il contratto previsto dall’articolo 3, a disposizione di un’impresa che ne utilizzi la prestazione lavorativa, di seguito denominata “impresa utilizzatrice”, per il soddisfacimento di esigenze di carattere temporaneo individuate ai sensi del comma 2».

In anni più recenti i mutamenti avvenuti all’interno delle strutture produttive e delle relazioni tra i soggetti economici hanno convinto il legislatore a riconoscere la legittimità di alcune forme di *somministrazione di lavoro*.

La Legge Biagi dedica l’intero Capo I del Titolo III alla somministrazione. In particolare l’articolo 20²⁷ indica le condizioni nelle quali tale contratto è lecito; tutte le *condizioni* sono orientate a garantire al dipendente l’affidabilità del suo datore di lavoro formale in termini di dimensioni aziendali e di esperienza (artt. 4 e 5 del D.Lgs. n. 276/2003) e riguardano:

1. colui che somministra;
2. l’attività e l’organizzazione del lavoro dell’utilizzatore (art. 20 del D.Lgs. n. 276/2003);
3. la forma e il contenuto del contratto di somministrazione (art. 21 del D.Lgs. n. 276/2003).

- In riferimento a *colui che somministra il lavoro* l’articolo 4 chiede che:
- sia autorizzato dal Ministero a svolgere questa attività di intermediazione legittima (in forza di tale autorizzazione acquisisce la qualifica di *Agenzia per il lavoro* abilitato alle attività di cui all’articolo 20);
 - abbia la forma di società di capitali o di cooperativa o consorzio di cooperative, la sede legale nel territorio dello Stato o di un altro Stato membro dell’Unione europea nonché la disponibilità di ambienti idonei e di adeguate competenze professionali;
 - i suoi amministratori, i direttori generali e i dirigenti dotati di rappresentanza non abbiano ricevuto condanne penali per alcuni tipi particolari di delitti e di contravvenzioni;
 - abbia un capitale versato non inferiore a 600.000 euro;
 - le sue attività siano svolte almeno in quattro regioni.

Appare con chiarezza la volontà di garantire ai lavoratori la presenza di una struttura organizzativa e aziendale affidabile e seria, e quindi capace di adempiere ai doveri e agli obblighi previsti dall’Ordinamento a tutela del lavoro e del lavoratore: non solo quelli relativi alla retribuzione e alla contribuzione per i periodi in cui i lavoratori prestano servizio presso un altro uti-

²⁷ Art. 20. Condizioni di liceità. «1. Il contratto di somministrazione di lavoro può essere concluso da ogni soggetto, di seguito denominato utilizzatore, che si rivolga ad altro soggetto, di seguito denominato somministratore, a ciò autorizzato ai sensi delle disposizioni di cui agli articoli 4 e 5.

2. Per tutta la durata della somministrazione i lavoratori svolgono la propria attività nell’interesse nonché sotto la direzione e il controllo dell’utilizzatore. Nell’ipotesi in cui i lavoratori vengano assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato essi rimangono a disposizione del somministratore per i periodi in cui non svolgono la prestazione lavorativa presso un utilizzatore, salvo che esista una giusta causa o un giustificato motivo di risoluzione del contratto di lavoro».

lizzatore, ma anche quelli relativi ai periodi in cui, inoccupati, rimangono nella disponibilità del datore di lavoro (art. 20, c. 2, D.Lgs. n. 276/2003).

Per quanto riguarda invece *l'attività e l'organizzazione dell'utilizzatore*, il comma 5 dell'articolo 20²⁸ vieta tale contratto qualora:

- si vogliono sostituire lavoratori che stanno esercitando il diritto di sciopero;
- si sia proceduto, nei sei mesi precedenti, a licenziamenti collettivi o sia operante una *contrazione* del lavoro relativamente alle stesse mansioni cui si riferisce il contratto di somministrazione (salva diversa disposizione degli accordi sindacali);
- non sia stata effettuata *«la valutazione dei rischi ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 19 settembre 1994, n. 626, e successive modifiche»*, ovvero non sia stato redatto il Documento di Valutazione dei Rischi richiesto dalla nuova normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro, decreto legislativo n. 81 del 9 aprile 2008.

Infine il legislatore ha precisato gli *elementi essenziali* che devono essere presenti nel contratto di somministrazione. Tale richiesta intende evitare che possano essere stipulati questi contratti quando non ricorrano tutte le condizioni previste dall'Ordinamento.

Infatti il comma 1 dell'articolo 21 del D.Lgs. n. 276/2003 chiede che il contratto, sia stipulato in forma scritta²⁹ e contenga³⁰:

- a) *gli estremi dell'autorizzazione rilasciata al somministratore;*
- b) *il numero dei lavoratori da somministrare;*
- c) *i casi e le ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 20;*
- d) *l'indicazione della presenza di eventuali rischi per l'integrità e la salute del lavoratore e delle misure di prevenzione adottate;*
- e) *la data di inizio e la durata prevista del contratto di somministrazione;*

²⁸ Art. 20 «5. Il contratto di somministrazione di lavoro è vietato:

a) *per la sostituzione di lavoratori che esercitano il diritto di sciopero;*
b) *salva diversa disposizione degli accordi sindacali, presso unità produttive nelle quali si sia proceduto, entro i sei mesi precedenti, a licenziamenti collettivi ai sensi degli articoli 4 e 24 della legge 23 luglio 1991, n. 223, che abbiano riguardato lavoratori adibiti alle stesse mansioni cui si riferisce il contratto di somministrazione ovvero presso unità produttive nelle quali sia operante una sospensione dei rapporti o una riduzione dell'orario, con diritto al trattamento di integrazione salariale, che interessino lavoratori adibiti alle stesse mansioni cui si riferisce il contratto di somministrazione;*

c) *da parte delle imprese che non abbiano effettuato la valutazione dei rischi ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 19 settembre 1994, n. 626, e successive modifiche».*

²⁹ «In mancanza di forma scritta il contratto di somministrazione è nullo e i lavoratori sono considerati a tutti gli effetti alle dipendenze dell'utilizzatore» (art. 21, c. 4).

³⁰ La mancanza degli elementi di cui dalle lettere da a) ad e) è sanzionata con la conversione del contratto di somministrazione in contratto di lavoro subordinato in capo all'utilizzatore (art. 27, c. 1).

- f) *le mansioni alle quali saranno adibiti i lavoratori e il loro inquadramento;*
- g) *il luogo, l'orario e il trattamento economico e normativo delle prestazioni lavorative;*
- h) *assunzione da parte del somministratore della obbligazione del pagamento diretto al lavoratore del trattamento economico, nonché del versamento dei contributi previdenziali;*
- i) *assunzione dell'obbligo dell'utilizzatore di rimborsare al somministratore gli oneri retributivi e previdenziali da questa effettivamente sostenuti in favore dei prestatori di lavoro;*
- j) *assunzione dell'obbligo dell'utilizzatore di comunicare al somministratore i trattamenti retributivi applicabili ai lavoratori comparabili;*
- k) *assunzione da parte dell'utilizzatore, in caso di inadempimento del somministratore, dell'obbligo del pagamento diretto al lavoratore del trattamento economico nonché del versamento dei contributi previdenziali, fatto salvo il diritto di rivalsa verso il somministratore».*

Si deve dunque riconoscere che un contratto ben redatto, completo di tutti gli elementi previsti dal comma 1, dell'articolo 21 è già buona garanzia per l'utilizzatore che si è in presenza di una somministrazione regolare al riparo da sanzioni.

4.1 La durata del contratto di somministrazione

Circa la *durata del contratto* di somministrazione occorre ricordare che mentre la prima versione della Legge Biagi ammetteva la possibilità del contratto di somministrazione a tempo indeterminato, il comma 46 dell'articolo 1 della legge n. 247/2007³¹ ha invece esplicitamente abrogato questa possibilità e quindi ora è ammesso *solo il contratto di somministrazione a tempo determinato*.

Questa modifica normativa ha suscitato l'interrogativo circa l'eventuale venir meno anche dei contratti a tempo indeterminato stipulati prima dell'1.1.2008; a tal proposito soccorre un passaggio della Circolare n. 7 del Ministero del Lavoro del 25 marzo 2008 laddove si precisa che *«il venir meno della possibilità di ricorso allo staff leasing [ovvero la somministrazione a tempo indeterminato] incide sulla sola possibilità di stipulare tale contratto commerciale»* e quello della Circolare n. 1 del 14 gennaio 2008 della Fondazione Studi del Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro: *«si può affermare che i contratti di [...] somministrazione a tempo indeterminato [...], stipulati prima del 1° gennaio 2008, sono validi ed efficaci, e resteranno tali sino a quando non interverrà una causa di estinzione del rapporto (scadenza del termine; recesso unilaterale; risoluzione per mutuo consenso)»*.

Dinanzi alla prospettiva di poter utilizzare solo il *contratto a termine*, accade che la prima preoccupazione per l'utilizzatore sia la durata del con-

³¹ «46. È abolito il contratto di somministrazione di lavoro a tempo indeterminato di cui al titolo III, capo I, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e successive modificazioni».

tratto stesso, ovvero quanto può essere differita la sua scadenza.

In assenza di una norma esplicita³² è prudente ritenere che il limite dei tre anni, menzionato dal comma 1, dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 368 del 6 settembre 2001³³, sia esplicitazione particolare di una regola generale che si applica dunque a tutti i contratti a termine, fatte salve le esclusioni previste dalla normativa stessa.

Occorre però considerare che la durata del contratto non è rimessa all'arbitrio dell'utilizzatore, ma alle ragioni – fissate dal comma 4 dell'articolo 20 del D.Lgs. 276/2003 – che giustificano la sua apposizione: «*La somministrazione di lavoro a tempo determinato è ammessa a fronte di ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo, anche se riferibili all'ordinaria attività dell'utilizzatore*».

Sono proprio queste ragioni l'unico motivo che legittima l'apposizione del termine sia al contratto di lavoro subordinato, sia al contratto di somministrazione, tant'è che il testo del contratto deve contenere l'indicazione dei «*casi e le ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 20*» (lett. c, comma 1, art. 21 del D.Lgs. n. 276/2003).

È estremamente difficile offrire una rassegna esauriente e sicura dei motivi che giustificano l'apposizione del termine, tant'è che anche la contrattazione collettiva, nel menzionare alcune ipotesi, non intende offrire un elenco chiuso ma soltanto accertare preventivamente che quel caso è riconducibile ad una delle ragioni individuate dal legislatore.

Inoltre occorre considerare che, rispetto alla Legge Treu che qualificava la temporaneità in relazione al bisogno dell'utilizzatore³⁴, la riforma Biagi ammette il *tempo determinato* solo «*a fronte di ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo, anche se riferibili all'ordinaria attività dell'utilizzatore*» (art. 20, c. 4), come è anche esplicitato dalla Circolare n. 7 del Ministero delle Politiche Sociali del 22 febbraio 2007: «*Più semplicemente il termine costituisce la dimensione in cui deve essere misurata la ragionevolezza delle esigenze tecniche, organizzative, produttive o sostitutive*

³² CARINCI – DE LUCA TAMAJO – TOSI – TREU, *Diritto del lavoro 2. Il rapporto di lavoro subordinato*, Utet, Torino, 2006, 366 «*Si discute se il termine del triennio abbia carattere generale, dovendosi in tal caso applicare ad ogni stipulazione di contratto a termine o se, come parrebbe preferire parte della dottrina, esso si risolva più semplicemente in un divieto di proroga per tutti i contratti il cui termine iniziale già oltrepassi il triennio*».

³³ «*1. Il termine del contratto a tempo determinato può essere, con il consenso del lavoratore, prorogato solo quando la durata iniziale del contratto sia inferiore a tre anni. In questi casi la proroga è ammessa una sola volta e a condizione che sia richiesta da ragioni oggettive e si riferisca alla stessa attività lavorativa per la quale il contratto è stato stipulato a tempo determinato. Con esclusivo riferimento a tale ipotesi la durata complessiva del rapporto a termine non potrà essere superiore ai tre anni*».

³⁴ Art. 1, c. 1, L. n. 196/1997 «*per il soddisfacimento di esigenze di carattere temporaneo individuate ai sensi del comma 2*».

poste a fondamento della stipulazione del contratto di somministrazione. Si potrà, pertanto, fare ricorso alla somministrazione a tempo determinato in tutte le circostanze, individuate dall'utilizzatore sulla base di criteri di normalità tecnico-organizzativa ovvero per ipotesi sostitutive, nelle quali non si potrà esigere, necessariamente, l'assunzione diretta dei lavoratori alle dipendenze dell'utilizzatore e nelle quali, quindi, il ricorso alla somministrazione di lavoro non assume la finalità di eludere norme inderogabili di legge o di contratto collettivo. Diversamente, infatti, la somministrazione potrebbe integrare una ipotesi di somministrazione fraudolenta ai sensi dell'articolo 28 del decreto legislativo n. 276 del 2003».

Certamente la modifica normativa implica un allargamento delle ipotesi in cui è possibile ricorrere alla somministrazione temporanea; tuttavia resta altamente imprudente presumere con superficialità l'esistenza delle ragioni che legittimano la temporaneità dell'impiego di manodopera. Si consideri infatti che qualora sia poi accertata l'assenza di ragioni sufficienti, il contratto di somministrazione a tempo determinato si convertirà, ai sensi dell'articolo 27³⁵, in un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

4.2 Le sanzioni previste per la somministrazione irregolare

Come l'appalto anche la somministrazione non è immune da un *uso illecito o irregolare* e per questo motivo il legislatore ha previsto precise *sanzioni*.

La Legge Biagi distingue tre diversi tipi di sanzione: quella amministrativa, quella penale e quella civile.

La *sanzione amministrativa* è pecuniaria e colpisce sia il somministratore che l'utilizzatore: «3. La violazione degli obblighi e dei divieti di cui all'articolo 20, commi 3, 4 e 5, e articolo 21, commi 1 e 2, nonché, per il solo somministratore, la violazione del disposto di cui al comma 3 del medesimo articolo 21, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 250 a euro 1.250» (c. 3, art. 18, D.Lgs. 276/2003). Le fattispecie illecite comprendono la stipula di un contratto a tempo determinato mancando le condizioni (c. 4, art. 20) oppure l'uso della somministrazione quando è vietata (comma 5, art. 20) nonché la mancata indicazione nel contratto di tutti gli elementi indicati dal comma 1 dell'articolo 21.

Per l'utilizzatore la sanzione diventa anche *penale*, ai sensi del comma 1 dell'articolo 18, quando si avvale di un somministratore che non ha ricevuto le autorizzazioni ministeriali o non è iscritto nei prescritti albi (di cui all'art. 4, c. 1, lett. a e b): «2. Nei confronti dell'utilizzatore che ricorra alla

³⁵ C. 1 «1. Quando la somministrazione di lavoro avvenga al di fuori dei limiti e delle condizioni di cui agli articoli 20 e 21, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e), il lavoratore può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo, con effetto dall'inizio della somministrazione».

somministrazione di prestatori di lavoro da parte di soggetti diversi da quelli di cui all'articolo 4, comma 1, lettera a), ovvero da parte di soggetti diversi da quelli di cui all'articolo 4, comma 1, lettera b)³⁶, o comunque al di fuori dei limiti ivi previsti, si applica la pena dell'ammenda di euro 50 per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di occupazione. Se vi è sfruttamento dei minori, la pena è dell'arresto fino a diciotto mesi e l'ammenda è aumentata fino al sestuplo».

L'onerosità della sanzione penale è di immediata evidenza!

Ma la sanzione più pesante è quella civile prevista dal comma 1 dell'articolo 27: «1. Quando la somministrazione di lavoro avvenga al di fuori dei limiti e delle condizioni di cui agli articoli 20 e 21, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e), il lavoratore può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo, con effetto dall'inizio della somministrazione».

Al fine di evitare che un contratto di somministrazione irregolare comporti la sua trasformazione in contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a carico dell'utilizzatore, la parrocchia non deve sottoscrivere un contratto di somministrazione quando:

1. il soggetto somministratore è privo dell'autorizzazione ministeriale o non è iscritto all'albo di cui alla lettera a) comma 1, dell'articolo 4;
2. mancano o sono inconsistenti le «ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo» (art. 20, c. 4);
3. la parrocchia non ha effettuato la valutazione dei rischi ex D.Lgs. 626/1994, ora D.Lgs. 81/2008;
4. il contratto non riporta:
 - gli estremi dell'autorizzazione ministeriale del somministratore,
 - il numero dei lavoratori somministrati o la data di inizio e fine del contratto,
 - l'indicazione esplicita delle ragioni di carattere tecnico, organizzativo, produttivo o sostitutivo,
 - gli eventuali rischi per l'integrità e la salute del lavoratore, nonché le opportune misure di protezione adottate.

In tutti questi casi, infatti, il lavoratore somministrato può chiedere – e facilmente ottenere – la conversione del contratto di somministrazione in contratto di lavoro subordinato.

Qualora invece manchi il *contratto scritto* il lavoratore è – automaticamente – dipendente a tempo indeterminato di colui che invece riteneva essere il semplice utilizzatore³⁷!

³⁶ Con l'abolizione del contratto di somministrazione a tempo indeterminato è – di fatto – venuta meno questa ipotesi di reato poiché non sono più possibili i contratti di somministrazione a tempo indeterminato.

³⁷ Comma 4, art. 21: «4. In mancanza di forma scritta il contratto di somministrazio-

5. CONCLUSIONI

Con fiducia e prudenza la parrocchia può affrontare la scelta del tipo di contratto da sottoscrivere quando decide di avvalersi di collaboratori retribuiti: la *fiducia* è giustificata dalla buona varietà di strumenti oggi resi disponibili dall'Ordinamento giuridico; la *prudenza* – preventiva – è invece raccomandata per svelare gli inganni ed evitare i pericoli dell'ingenuo miraggio di poter limitare i costi e di non assumersi responsabilità per il futuro.

Si è visto infatti che l'*appalto genuino* può essere una buona possibilità quando l'opera o il servizio affidati all'appaltatore non richiedono un controllo puntuale da parte della parrocchia e permettono un'attività organizzativa esclusiva da parte dell'appaltatore; la *somministrazione di lavoro* invece può essere richiesta ad un soggetto autorizzato dal Ministero ed iscritto in un apposito Albo quando vi è la necessità (per un tempo determinato) di avere a disposizione un collaboratore soggetto al potere direttivo e organizzativo della parrocchia e ricorrono altresì oggettive ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo.

Quando invece si richiede che il collaboratore svolga la sua propria attività lavorativa in stretto rapporto con la parrocchia (per esempio, perché impegnato anche nell'ambito delle attività di religione e di culto o perché affianca il parroco per l'attività amministrativa e gestionale) è prudente e decisamente opportuno orientarsi verso altri tipi contrattuali che permettono qualche forma di coordinamento e controllo, quali: il contratto di *collaborazione coordinata a progetto* (certificato) o il *contratto d'opera*.

A margine e infine, si deve affermare con risolutezza che la disponibilità di questi rinnovati tipi contrattuali toglie ancor più spazio a qualsiasi soluzione di *lavoro irregolare* o "*nero*"³⁸.

E quando la regolarizzazione dei rapporti di lavoro non è resa urgente dalla virtù, lo sia almeno dalla necessità di evitare di dover pagare domani pesanti sanzioni per quanto oggi si è illegittimamente risparmiato³⁹; infatti il lavoro irregolare implica sempre la violazione dei diritti di chi lavora e il venir meno al dovere di retta amministrazione dei beni della comunità parrocchiale.

ne è nullo e i lavoratori sono considerati a tutti gli effetti alle dipendenze dell'utilizzatore".

³⁸ Esempi classici sono la concessione in comodato gratuito di un appartamento in cambio di opere e servizi gratuiti a favore della parrocchia oppure il volontario cui si riconoscono rimborsi spesa non documentati né documentabili.

³⁹ Il lavoro irregolare o nero è per la comunità parrocchiale – la gente – come un cattivo debito pubblico per uno Stato: oggi ne beneficiano i padri e domani lo pagheranno (senza alcun beneficio) i figli e il nuovo parroco.

L'articolo integra quanto riportato in
"La gestione e l'amministrazione della parrocchia" al capitolo 8

LE SANZIONI TRIBUTARIE

La principale normativa di riferimento in tema di sanzioni per le violazioni delle leggi tributarie è stata per lungo tempo la legge 7 gennaio 1929, n. 4 - *Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*.

Dopo le riforme tributarie degli anni '70 e l'introduzione dei nuovi tributi, il quadro normativo si è continuamente modificato. Il sistema sanzionatorio tributario ha assunto le caratteristiche di una disciplina specifica particolare, contraddistinta da peculiarità (quali il cumulo materiale delle sanzioni, la responsabilità solidale dei concorrenti nella violazione, l'attribuzione alle sanzioni di una funzione risarcitoria con la conseguente trasmissibilità agli eredi) non più in linea con il complessivo sistema sanzionatorio amministrativo che veniva delineandosi dopo l'approvazione della legge 24 novembre 1981, n. 689, caratterizzata dall'adozione di principi e canoni di matrice penalistica.

Negli anni '90 si è sentita, pertanto, l'esigenza di una generale riforma del sistema sanzionatorio tributario, al fine di ottenere una disciplina più moderna, razionale ed organica, con l'adozione delle garanzie tipiche delle sanzioni penali (cumulo giuridico delle sanzioni, personalità delle stesse, intrasmissibilità agli eredi dell'obbligo di pagamento della sanzione).

Tale necessità è stata assolta, in attuazione di apposita delega legislativa contenuta nella legge 23 dicembre 1996, n. 662, con l'emanazione dei decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473, entrati in vigore il 1° aprile 1998.

1. LA RIFORMA DELLE SANZIONI TRIBUTARIE

La riforma introdotta dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 si innesta sul sistema già in vigore, innovandone il tessuto con l'adozione di nuovi principi accanto a quelli già esistenti.

* Avvocato, esperto nel contenzioso tributario.

Con riguardo al contenuto ed alla natura della sanzione, in luogo delle previgenti soprattasse e pene pecuniarie, è stato introdotto un unico tipo, consistente nel pagamento di una somma di denaro (art. 2, c. 1).

A questa possono aggiungersi, in determinati casi, sanzioni accessorie come, ad esempio, la sospensione dell'attività commerciale, nei casi di ripetuta violazione delle norme su ricevute e scontrini fiscali, ovvero il divieto di partecipazione a pubbliche gare o l'interdizione dall'esercizio di cariche sociali.

Quando invece la violazione fiscale commessa configura una fattispecie di reato si rendono applicabili anche le sanzioni penali.

La sanzione tributaria, con la normativa citata, assume una natura chiaramente afflittiva, che comporta la riferibilità della stessa alla persona fisica che commette le violazioni (principio di personalità delle sanzioni); da tale caratteristica consegue la intrasmissibilità agli eredi dell'obbligazione di pagamento, che è stata esplicitamente prevista dalla nuova disciplina contenuta nell'articolo 8, decreto legislativo n. 472/1997.

Un'eccezione a questa regola è prevista dall'articolo 7 del decreto legge n. 269/2003, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, che ha introdotto il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica della sanzione amministrativa relativa al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica.

Ciò comporta che i rappresentanti negoziali e, in generale coloro che hanno agito per conto di società o enti riconosciuti, non risponderanno più per le sanzioni tributarie dovute a fronte di violazioni commesse in nome delle strutture per le quali agiscono.

In pratica se l'autore della violazione ha agito, quale amministratore o rappresentante, nell'interesse di una società o di un ente con personalità giuridica, sono questi ultimi ad essere responsabili del pagamento della sanzione, che verrà, appunto, emessa direttamente nei loro confronti.

Con riferimento, inoltre, ai presupposti per l'applicazione delle sanzioni è necessario richiamare i principi espressamente riportati nel decreto legislativo n. 472/1997:

- il generale principio di legalità da cui discende strettamente l'ulteriore principio di irretroattività secondo i quali nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una norma entrata in vigore prima che venga commessa la violazione (art. 3, c. 1);
- il principio del *favor rei* secondo il quale le norme sanzionatorie intervenute dopo le violazioni si applicano, se più favorevoli al contribuente, a condizione che il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, emesso secondo la legge precedente, non sia divenuto definitivo. Qualora sulla base della nuova disciplina legislativa il fatto commesso non sia più qualificato come illecito, le sanzioni non saranno più applicabili. Se le sanzioni sono state già irrogate con provvedimento divenuto definitivo, l'eventuale debito residuo si estingue, mentre non verrà rimborsato quanto già pagato (art. 3, cc. 2 e 3).

La valutazione della disposizione più favorevole deve essere fatta in concreto e non in astratto, paragonando i risultati che derivano dall'applicazione delle due norme alla situazione specifica: sarà più favorevole la norma che, in relazione alla singola sanzione autonomamente in concreto irrogabile, porta a conseguenze meno onerose per il trasgressore.

Le sanzioni, inoltre, non si applicano nei casi di obiettiva incertezza sulla portata delle disposizioni nonché di indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento (art. 6, c. 2).

Infine, per effetto dello statuto del contribuente che, tra l'altro, ha introdotto il divieto di sanzionare le violazioni puramente formali, non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento dei tributi.

2. MODALITÀ DI APPLICAZIONE DELLE SANZIONI

Le sanzioni, comprese quelle accessorie, sono irrogate dall'Ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono, attraverso due diversi procedimenti.

2.1 Atto di contestazione

L'Ufficio o l'ente generalmente notifica un atto di contestazione che, a pena di nullità, deve riportare (art. 16, c. 2):

- i fatti attribuiti al trasgressore;
- gli elementi probatori;
- le norme applicate;
- i criteri per la determinazione delle sanzioni e della loro entità;
- l'indicazione dei minimi edittali.

Se la motivazione fa riferimento ad altro atto, non conosciuto dal trasgressore, quest'ultimo deve essere allegato all'atto o deve esservi riprodotto nei suoi contenuti essenziali.

L'atto di contestazione deve inoltre contenere (art. 16, c. 6):

- l'indicazione dell'organo al quale proporre impugnazione immediata;
- l'invito alla definizione, nel termine di sessanta giorni dalla sua notificazione, con l'indicazione dei benefici della riduzione delle sanzioni ad un quarto;
- l'invito a produrre, nello stesso termine, le deduzioni difensive se non si intende addivenire a definizione agevolata.

La controversia può essere definita, entro i termini previsti per la proposizione del ricorso (60 giorni), con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata, in ogni caso non inferiore ad un quarto dei minimi edittali. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

Entro lo stesso termine, il contribuente che non intenda usufruire della definizione agevolata, può ricorrere in commissione tributaria avverso l'atto di contestazione che si considera vero e proprio provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

In alternativa, può presentare deduzioni difensive. In quest'ultimo caso l'impugnazione non è più ammessa (e se fosse proposta sarebbe improcedibile), in quanto l'atto di contestazione cambia natura in seguito al comportamento del contribuente e, dal momento in cui questi presenta le sue deduzioni, non è più da ritenere in nessun senso atto di irrogazione sanzioni.

Dal momento della presentazione delle deduzioni difensive l'ufficio può:

- nel termine di decadenza di un anno, irrogare le sanzioni con apposito atto motivato, a pena di nullità, anche in relazione alle deduzioni stesse;
- nel termine di decadenza di 120 giorni, notificare eventuali misure cautelari.

2.2 Avviso di accertamento o rettifica

L'ufficio provvede, invece, all'*irrogazione immediata* e contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, per le sanzioni collegate al tributo accertato.

Anche in questo caso il contribuente (cioè, ciascuno dei destinatari del provvedimento anche in solido) può, entro sessanta giorni dalla notifica, definire il provvedimento con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata. La definizione si riferisce esclusivamente alle sanzioni e non comporta acquiescenza rispetto al tributo (che comporta invece, oltre alla riduzione delle sanzioni, la rinuncia all'impugnazione e la definitività del provvedimento di accertamento).

2.3 Iscrizione a ruolo

Le sanzioni riguardanti l'omesso o ritardato pagamento dei tributi, invece, sono irrogate mediante *iscrizione a ruolo*, senza previa contestazione, e non possono essere oggetto di definizione agevolata.

3. I CRITERI PER LA DETERMINAZIONE DELLA SANZIONE

3.1 La gravità della violazione

Nella determinazione della sanzione si deve tener conto della gravità della violazione che può essere desunta sia dall'entità del tributo la cui riscossione è impedita o messa in pericolo, raffrontata opportunamente con l'imposta complessivamente dovuta, sia dalle caratteristiche della condotta, dolosa o colposa, e dalle modalità, più o meno fraudolente, della sua mani-

festazione, con particolare riguardo anche al comportamento successivo alla commessa violazione.

3.2 La personalità del trasgressore

Valutata la gravità della violazione sulla base dei criteri dianzi enunciati, si dovrà tenere conto, nella determinazione della sanzione, anche della personalità dell'autore della violazione e delle sue condizioni economiche e sociali, in quanto il peso della sanzione è minore quanto maggiori sono le disponibilità economiche di colui al quale viene inflitta.

La personalità del trasgressore, ai sensi del comma 2, può essere desunta anche dai suoi precedenti fiscali.

La sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole (c. 3: *recidiva*), che non sia stata già definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.

A tal fine saranno presi in considerazione gli elementi rilevabili dalle contestazioni già eseguite e dalle informazioni a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

Qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo (art. 7).

4. CUMULO MATERIALE E CUMULO GIURIDICO IN CASO DI PIÙ VIOLAZIONI O DI VIOLAZIONI CONTINUE

In passato, nel caso in cui si commettevano più violazioni di una o più norme, si calcolava la sanzione sommando materialmente le sanzioni previste per ogni singola violazione (c.d. *cumulo materiale*).

Con la disciplina vigente si applica il c.d. *cumulo giuridico* (concetto mutuato dal diritto penale) che risponde all'esigenza di proporzionare le sanzioni al comportamento illegittimo e, nel contempo, contenerle in entità tali che il contribuente possa estinguerle senza che venga espulso dal processo produttivo.

Consiste nel comminare un'unica sanzione: quella prevista per la violazione più grave, opportunamente maggiorata. In ogni caso, la sanzione applicata in concreto non può essere superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle sanzioni previste per le violazioni commesse.

Più precisamente, in caso di violazioni relative ad *un solo periodo d'imposta*, si applica la sanzione prevista per la violazione più grave (*sanzione base*), aumentata da un quarto al doppio. La sanzione base, sulla quale cal-

colare l'aumento, viene previamente maggiorata di un quinto quando le violazioni riguardano più tributi.

Quando vengono commesse violazioni della stessa indole durante periodi d'imposta diversi (continuazione)¹, si applica la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata dalla metà al triplo.

La *continuazione*, secondo un principio di diritto penale, è compatibile con la *recidiva* di cui si è detto sopra. Ne consegue che, prima di procedere alla determinazione della sanzione ai sensi dell'articolo 12 del decreto, la sanzione determinata per la violazione intervenuta in un secondo momento può essere previamente aumentata ai sensi dell'articolo 7, comma 3.

N.B. Nel caso in cui la violazione sia dovuta alla condotta illecita di un professionista iscritto all'albo (art. 1, c. 1, L. 11.10.1995, n. 423), il contribuente può ottenere la sospensione della sanzione per omesso, tardivo o insufficiente versamento, dopo aver presentato regolare denuncia all'autorità giudiziaria e pagato l'imposta e gli interessi iscritti a ruolo. Alla sospensione seguirà lo sgravio totale delle sanzioni, se il professionista sarà ritenuto colpevole a seguito di giudizio penale. In caso contrario la sospensione verrà revocata ed il contribuente sarà tenuto a pagare la sanzione maggiorata del 50 per cento.

Nel caso in cui il procedimento penale si estingua per prescrizione o amnistia ovvero si concluda con una sentenza di rito, il contribuente dovrà promuovere un'azione di risarcimento del danno davanti al giudice civile per mantenere la sospensione della sanzione.

5. RIDUZIONE DELLE SANZIONI IN CASO DI TEMPESTIVA REGOLARIZZAZIONE DELLE VIOLAZIONI

L'Agenzia delle entrate, attraverso procedure di *controllo automatico*, liquida le imposte dovute e i rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo.

Se da tale attività di controllo automatico emerge una maggiore imposta rispetto a quella indicata nella dichiarazione, il contribuente riceve una *comunicazione di irregolarità* in cui sono riportate le maggiori somme dovute con relative sanzioni e interessi.

Il contribuente che ritiene corretti gli addebiti contestati, ha l'opportunità di regolarizzare la propria posizione versando, entro 30 giorni dalla prima comunicazione, l'imposta, gli interessi e la *sanzione ridotta ad un terzo* di quella ordinaria, prevista nella misura del 30 per cento.

Se il contribuente non è d'accordo con la comunicazione derivante da controllo automatico, può rivolgersi a qualsiasi Ufficio dell'Agenzia delle entrate e dimostrare la correttezza dei dati dichiarati.

¹ La continuazione è caratterizzata dalla commissione di più violazioni, nell'ambito di un unitario progetto di evasione delle imposte.

Qualora l'Ufficio provveda alla rettifica della comunicazione, il termine per usufruire della riduzione della sanzione decorrerà dalla data di comunicazione della correzione da parte dell'Ufficio. In tal caso il contribuente riceverà un nuovo modello di pagamento, con l'indicazione dell'importo rettificato.

Per ottenere la correzione di dette comunicazioni di irregolarità è anche possibile rivolgersi ai centri di assistenza telefonici (tel. 848800444), inviando eventuale documentazione anche tramite fax.

Analoga comunicazione è inviata a seguito di *controllo formale* della dichiarazione dei redditi che consiste in un riscontro dei dati indicati nella dichiarazione con la relativa documentazione ed avviene entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi.

La regolarizzazione deve essere effettuata entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, con il pagamento dell'imposta dovuta, dei relativi interessi e della *sanzione ridotta a due terzi* di quella ordinariamente prevista nella misura del 30 per cento.

Se il contribuente non è d'accordo con l'esito del controllo formale, può segnalare all'Ufficio di competenza che ha trasmesso la comunicazione, entro 30 giorni dal ricevimento della stessa, la presenza di eventuali dati o elementi non considerati. In tal caso, per usufruire della riduzione della sanzione anche a seguito della rideterminazione da parte dell'ufficio della pretesa comunicata, le eventuali residue somme dovute devono essere pagate entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione.

Per la liquidazione dei redditi soggetti a *tassazione separata* non sono dovuti interessi né sanzioni se il pagamento avviene entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione o dalla data di rettifica della stessa da parte dell'Ufficio. In caso di tardivo o mancato pagamento sono dovuti gli interessi ed una sanzione del 30 per cento.

6. RIDUZIONE DELLE SANZIONI IN CASO DI RINUNCIA AL CONTENZIOSO, DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE, DI ADESIONE AI VERBALI O AGLI INVITI, DI CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Chi riceve un avviso di accertamento o di liquidazione di tributi (non derivante da controllo automatico della dichiarazione *ex 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973) e, per motivi di opportunità o convenienza, decide di fare *acquiescenza* e cioè di rinunciare a presentare ricorso, ha diritto ad usufruire della riduzione delle sanzioni irrogate dagli uffici.

È infatti prevista la riduzione ad un quarto delle sanzioni irrogate, comunque mai inferiore a un quarto del minimo, a condizione che il contribuente:

- rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o l'atto di contestazione ricevuto;
- non presenti, per lo stesso, istanza di accertamento con adesione;
- versi, entro il termine per proporre ricorso, gli importi dovuti (tributo, sanzioni ridotte e interessi).

Il contribuente ha la possibilità di definire anche gli atti di contestazione, con cui vengono irrogate solo sanzioni, con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione comminata entro il termine di 60 giorni previsto per la proposizione del ricorso.

Il contribuente che ha ricevuto un accertamento ha la facoltà di ricorrere all'istituto dell'*accertamento con adesione* per definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo l'insorgere di una lite giudiziaria. Tale istituto può essere utilizzato anche a seguito di un controllo o una verifica dell'Ufficio delle entrate o della Guardia di Finanza e prima dell'emissione dell'accertamento.

Di recente, inoltre, il Legislatore ha previsto la possibilità per il contribuente di definire la propria posizione prestando semplicemente *adesione* al verbale di verifica o all'invito dell'Ufficio. I nuovi istituti, disciplinati dagli articoli 5, 5-*bis* e 11 del D.Lgs. n. 218/1997, sono stati trattati in *ex Lege* 1/2009 - *Le novità nell'accertamento con adesione*.

Uno dei vantaggi derivanti dalla definizione è proprio quello di ottenere uno "sconto" sulle sanzioni irrogate con l'atto di accertamento che saranno rideterminate nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge, in caso di acquiescenza e di accertamento con adesione, e di un ottavo del minimo, in caso di semplice adesione ai verbali o agli inviti.

Inoltre, per le violazioni perseguibili penalmente, il perfezionamento dell'adesione con il versamento delle somme dovute prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, costituisce circostanza attenuante che si concretizza nell'abbattimento fino alla metà delle sanzioni penali previste e nella non applicazione delle sanzioni accessorie².

Una riduzione delle sanzioni è prevista anche quando si chiude un contenzioso tributario attraverso l'istituto della *conciliazione giudiziale*. In tal caso, infatti, è prevista l'applicazione delle sanzioni nella misura di un terzo di quelle risultanti a seguito della stessa conciliazione, oltre alla compensazione delle spese di giudizio.

La misura delle sanzioni dovute non può comunque essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Anche in questo caso è disposto un abbattimento fino alla metà delle sanzioni penali previste per ogni singolo reato tributario e l'eliminazione delle sanzioni accessorie, se il pagamento degli importi dovuti, a seguito della conciliazione, avviene prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

² D.Lgs. 10.3.2000, n. 74, art 13.

LA RIDUZIONE DELLE SANZIONI NEI DIVERSI CASI	
comunicazioni di irregolarità	pagamento entro 30 giorni della comunicazione (imposta e interessi) ed 1/3 della sanzione ordinaria prevista (30%) se la comunicazione deriva da controllo automatico (art. 36- <i>bis</i> del D.P.R. 600/1973 e art. 54- <i>bis</i> del D.P.R. 633/1972)
	2/3 della sanzione ordinaria prevista (30%) se la comunicazione deriva da controllo formale (art. 36- <i>ter</i> del D.P.R. 600/1973)
acquiescenza all'accertamento	pagamento entro 60 giorni delle imposte e interessi ed 1/4 delle sanzioni irrogate
accertamento con adesione	pagamento delle imposte e degli interessi scaturenti dall'adesione ed 1/4 delle sanzioni minime
adesione al verbale di verifica o all'invito dell'Ufficio	pagamento delle imposte previste nel verbale o nell'invito e dei relativi interessi ed 1/8 delle sanzioni minime
conciliazione giudiziale	pagamento delle imposte e degli interessi derivanti dalla conciliazione ed 1/3 delle relative sanzioni

PARAMETRI E STUDI DI SETTORE, A PATTI CON IL FISCO

Nelle cronache ufficiali la storia degli strumenti presuntivi di determinazione del reddito, tali sono studi di settore e parametri, inizia nell'ormai lontano 1993¹.

A ben vedere, in realtà, l'idea che si potesse trovare un modo sistematico per misurare la fedeltà dei contribuenti, o per indurli ad accettare una base contributiva minima secondo un altro punto di vista, era venuta al nostro legislatore già qualche anno prima. L'articolo 11 del decreto legge n. 69 del 1989 esprimeva infatti già, anche se in embrione, la stessa logica che sarebbe stata successivamente perfezionata per elaborare parametri e studi di settore.

Il testo del primo comma dell'articolo citato, ora soppresso, diceva testualmente: *«In relazione ai vari settori economici sono elaborati, viste le caratteristiche e le dimensioni dell'attività svolta, coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi. I coefficienti sono determinati sulla base di parametri economici utilizzabili in relazione a singoli settori di attività ed al rispettivo andamento, tenendo anche conto del contributo diretto lavorativo, anche con riferimento al periodo iniziale e finale dell'attività».*

Agli occhi dei lettori più esperti quel lessico tradiva già tutte le future intenzioni del fisco.

Il meccanismo, in linea di principio, è molto semplice. Basta acquisire dai contribuenti che esercitano attività di impresa o di lavoro autonomo una serie piuttosto dettagliata di informazioni per costruire *statisticamente* intorno ai loro *affari* una griglia di presunzioni molto efficaci, almeno negli intenti dell'Amministrazione finanziaria. È d'altronde probabile che un ristoratore incassi effettivamente in proporzione alle dimensioni della sala da pranzo dove riceve i suoi avventori. Ed è altrettanto probabile che uno zelante parucchiere che consuma molto shampoo abbia tante fedeli clienti. La bana-

* Dottore commercialista.

¹ Più precisamente con l'entrata in vigore dell'art. 62-*bis* del D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. L. 29.10.1993, n. 427.

lizzazione che stiamo proponendo è tutt'altro che ironica. È sulla base di elementi come questi, tra loro incrociati e ponderati anche territorialmente, che vengono costruiti tuttora attraverso gli studi di settore *i ricavi ed i redditi minimi* con i quali devono fare i conti molti contribuenti per misurare la loro *congruità e coerenza*. Non è in gioco, ovviamente, la loro sfera personale, ma semplicemente – si fa per dire – la loro *serietà* fiscale.

Serietà per serietà è bene ricordare, per evitare di essere fraintesi, che il dovere di pagare le tasse è sancito dalla nostra costituzione come *fondamentale* ed è attraverso la fiscalità che lo Stato e gli altri enti locali sono in grado di svolgere le loro funzioni, sia quelle più prettamente amministrative che quelle sociali. Chi evade le tasse, pregiudicando l'interesse dello Stato, pregiudica un po' tutti noi, insomma; ed in tempi come questi in cui di intervento dello Stato abbiamo bisogno davvero, sul tema della fiscalità è bene non scherzare.

L'ironia, rispettosa, con cui ci proponiamo in questa premessa ha però una spiegazione.

Il diavolo, dice il detto, fa le pentole ma non i coperchi. E il patto con il diavolo, in alcuni casi, può giovare anche a chi è in mala fede cioè, per farla breve, a chi da questo meccanismo di presunzioni esce paradossalmente favorito.

La logica degli studi di settore e dei parametri regge infatti su un patto che vuole che chi si adegua ha molto meno da temere di chi non lo fa sul fronte dell'ulteriore accertamento.

Adeguaresi, in breve, vuol dire accettare una sorta di contributo minimo in termini di imposte, pagato il quale le prospettive di un ulteriore accertamento sono molto ridotte. Contributo che, tra l'altro, è in qualche misura *negoziato* con le associazioni di categoria e gli ordini professionali, in quanto nascente da un accordo di reciproca collaborazione.

Tutto questo vale, ovviamente, soprattutto per chi ha da guadagnarne e molto meno per chi esercita la sua attività con finalità diverse dal profitto come gli enti *non profit*, siano essi di ispirazione laica o religiosa.

Ragione per la quale, come vedremo meglio nel seguito, questo meccanismo di presunzioni è più difficile da applicare agli enti non lucrativi, anche quando esercitano attività analoghe a quelle degli enti lucrativi. La massimizzazione del profitto economico è infatti per questi enti sacrificata ad obiettivi diversi, superiori potremmo dire, che rendono più *complessa*, se non addirittura impossibile, l'applicazione statistica di indicatori economici basati sulla generalità dei contribuenti.

È questo, in sintesi, quello che ci proponiamo di illustrare nel proseguo del presente lavoro.

1. PERCHÉ GLI STUDI DI SETTORE

Nella guida, aggiornata al luglio 2008², con la quale l'Amministrazione finanziaria illustra le ragioni dell'introduzione degli studi di settore la spiega-

zione è un po' di parte. Sostiene in questo documento l'Agenzia delle entrate che gli studi di settore apportano al nostro sistema fiscale un opportuno correttivo in termini di *equità sostanziale*.

Certamente, osserviamo noi, gli studi di settore integrano le modalità di determinazione del reddito basate sul meccanismo dell'autotassazione. Ma non è solo questa la loro reale funzione. È vero che spetta a noi, tenere la nostra contabilità, denunciare al fisco i nostri redditi e versare all'erario quanto risulta a nostro debito. Ed è altrettanto vero che se tutto è ben fatto al fisco resta solo l'onere di verificare l'attendibilità del nostro lavoro secondo le regole fissate per l'accertamento. Tra cui quella che prevede molte limitazioni, in caso di regolare tenuta della contabilità, ad accertamenti di tipo induttivo, basati cioè su presunzioni. Il caso di scuola della misurazione dei coperti di un ristorante, per richiamare l'esempio fatto in premessa, basato sul numero dei tovaglioli mandati periodicamente in lavanderia è al riguardo paradigmatico. Individuato presuntivamente, per esempio sulla base dei menù, il prezzo medio di un pasto e moltiplicato questo valore per il numero dei tovaglioli lavati, è possibile determinare il fatturato presunto di un ristorante per un certo periodo temporale. Qualora questo valore risulti significativamente inferiore a quello rilevato nelle scritture contabili se ne potrebbe dedurre l'inidoneità, per palese infedeltà del ristorante, a misurare i suoi guadagni. Ebbene, la regola fiscale prevede che questo meccanismo sia applicabile, cioè *legale*, solo qualora nella sua contabilità, o nella sua gestione amministrativa e fiscale, siano riscontrate preventivamente carenze tali da affermarne l'inattendibilità. Diversamente, cioè se quel ristorante ha una contabilità *formalmente* in ordine e non è incappato in omissioni nel rilascio delle ricevute fiscali, prima dell'introduzione degli studi di settore l'accertamento induttivo era nei suoi confronti fortemente limitato.

In questa chiave di lettura gli studi di settore integrano sostanzialmente, piuttosto, uno strumento presuntivo di accertamento molto ben costruito in termini statistici e matematici.

Ma gli studi di settore non sono neppure, è la seconda tesi dell'Amministrazione, solo un incentivo per *indurre* alla *compliance* i contribuenti, cioè per aumentare la loro propensione ad essere fiscalmente leali. Semplicemente perché, in molti casi, ciò avviene soltanto quando i relativi esiti sono in qualche misura sopportabili, se non addirittura convenienti.

Questa nostra *garbata* critica alla posizione ufficiale dell'Amministrazione è giustificata da almeno due ragioni.

Gli oneri contabili, anzitutto, lungi dal diminuire dopo l'introduzione degli studi sono nel frattempo aumentati. Ai contribuenti soggetti viene chiesto tuttora uno sforzo rilevante per essere formalmente a posto sotto il profilo contabile ed amministrativo.

² Rintracciabile nel sito internet dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it) nella Sezione "studi di settore".

Gli studi, poi, come tutte le analisi statistiche, dimenticano che le medie sono valori teorici intorno ai quali le distanze possono essere significative. La personalizzazione, le capacità individuali, il contesto storico e di reale avviamento, possono differenziare fortemente i risultati economici di attività professionali o di impresa organizzate in modo similare.

Insomma, la versione ufficiale dell'Amministrazione vede gli studi di settore soprattutto come un elemento di equità, atto a produrre benefici anche in termini di monitoraggio, individuale e collettivo, delle attività economiche. A nostro parere, invece, gli studi sono certamente un patto di civiltà tra il sistema economico privato e l'erario, ma sono tesi soprattutto a produrre un gettito in qualche misura garantito, minimizzando nel contempo i costi dell'accertamento. Si tratta cioè di uno strumento molto efficace per garantire all'erario una certa misura minima di entrate che, nel contempo, favorisce l'efficienza dell'Amministrazione perché libera risorse a favore degli accertamenti *sul campo*, quelli c.d. *analitici*, nei confronti dei contribuenti di maggiori dimensioni. Tutti gli strumenti presuntivi di determinazione del reddito non si applicano più, infatti, al superamento di una certa soglia di ricavi.

2. LA PROCEDURA DI CALCOLO DEGLI STUDI DI SETTORE

Gli studi di settore rilevano in termini statistici e matematici, per ogni singola attività economica per la quale sono elaborati, le relazioni esistenti tra una serie di variabili contabili e strutturali endogene ed esogene. Le prime sono legate al processo produttivo ed alle caratteristiche dell'offerta del singolo contribuente, le seconde considerano invece il contesto, anche territoriale, nel quale egli opera in termini di concorrenza e di andamento della domanda e dei prezzi. Questi elementi sono acquisiti in larga parte dagli stessi contribuenti attraverso l'apposito modello per la loro comunicazione che da anni ormai integra la dichiarazione dei redditi.

L'elaborazione, degli studi, che è stata man mano raffinata, si avvale di un *software* denominato Ge.Ri.Co. (Gestione dei Ricavi e dei Compensi), disponibile gratuitamente per tutti i contribuenti. Chiunque può dunque verificare la sua coerenza e congruità prima di presentare la dichiarazione dei redditi e, eventualmente, scegliere di adeguarsi spontaneamente alle risultanze del programma per evitare accertamenti.

Va ricordato, infatti, che gli studi di settore – nei termini di cui abbiamo detto in premessa – sono anche uno strumento di accertamento pressoché automatico per coloro non raggiungono questa base statistica.

Per i contribuenti per i quali sono elaborati studi di settore non adeguarsi in dichiarazione, qualora non siano raggiunte le soglie minime generate dal programma, vuol dire ricevere molto probabilmente un accertamento con le sanzioni conseguenti.

3. IL RUOLO DEI CONTRIBUENTI E DELLE LORO ORGANIZZAZIONI DI CATEGORIA

Oltre a fornire i dati per la costruzione degli studi di settore i contribuenti partecipano, questa volta attraverso le loro organizzazioni professionali, anche alle procedure di verifica, aggiornamento e manutenzione necessarie a garantire a questi strumenti la *condivisione politica* che ne ha decretato il successo in questi anni.

Inizialmente costituiti a livello provinciale ed ora operanti a livello regionale, agli appositi Osservatori partecipano, tra gli altri, un rappresentante per ciascuna delle associazioni di categoria dell'industria, del commercio e dell'artigianato più rappresentative a livello regionale, oltre a quelli delle professioni.

La loro funzione è propositiva ma è comunque rilevante per l'applicazione degli studi di settore perché ne verifica l'adeguatezza ed il funzionamento a livello locale, proponendo anche in termini *sindacali* gli aggiustamenti ed i correttivi necessari.

Il lavoro degli Osservatori è valutato da una apposita Commissione di esperti, costituita sin dal 1998³, cui è affidato il compito di esprimere un parere, sia preventivo che in itinere, sull'idoneità degli studi di settore a rappresentare la realtà economica cui si riferiscono.

4. I CLUSTER, O GRUPPI OMOGENEI

Gli studi di settore presuppongono di poter individuare statisticamente, all'interno di ciascuna attività economica, sottogruppi omogenei di contribuenti sulla base di caratteristiche strutturali comuni. Ciascun contribuente soggetto agli studi è infatti assegnato ad un sottogruppo omogeneo di appartenenza per meglio individuarne le potenzialità in termini di ricavi e di reddito. Si tratta, in estrema sintesi, di un metodo statistico più puntuale di quello basato sulla mera classificazione dei contribuenti secondo l'attività economica esercitata, che consente maggiore precisione e personalizzazione nell'elaborazione negli studi.

5. GLI ASPETTI TERRITORIALI

È evidente che le differenze che connotano l'ambiente economico possono influenzare le caratteristiche della domanda di un certo prodotto o di un certo servizio. Le condizioni economiche e sociali nel nostro paese sono infatti notoriamente disomogenee e possono effettivamente influenzare l'attività degli operatori economici.

Statisticamente questo elemento è considerato individuando sul terri-

³ Cf D.M. 10.11.1998.

torio nazionale, attraverso i comuni, cinque aree omogenee secondo il loro grado di scolarizzazione, il livello di benessere e lo sviluppo economico e produttivo.

È questo, l'abbiamo detto, uno dei limiti tecnici più evidenti nell'elaborazione degli studi di settore che non considerano statisticamente, com'è invece evidente empiricamente, che anche nell'ambito degli stessi comuni esistono – per posizione, personalizzazione, avviamento, eccetera – differenze molto marcate anche tra attività omogenee.

Ne risultano particolarmente premiate, nella logica del *patto* di cui dicevamo in premessa, le iniziative economiche che, pur collocandosi in aree omogenee poco favorite, per prezzi e target non hanno nulla da invidiare a quelle collocate nelle aree omogenee considerate migliori.

È su questo fronte, a nostro sommo parere, che gli studi rivelano la loro debolezza maggiore. Citando il famoso esempio di Trilussa, qualche volta è un po' come chiedere a quello che ha mangiato tutte e due i polli di pagarne un po' meno di uno. Il patto regge solo se, poi, si chiede il meno possibile a quello che non ne ha mangiato neanche uno.

6. LE CAUSE DI ESCLUSIONE DALL'APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

Tecnicamente la disciplina degli studi di settore distingue tra *cause di esclusione* e *cause di inapplicabilità*.

Le differenze tra queste due ipotesi, da un punto di vista lessicale apparentemente molto simili, sono state illustrate dettagliatamente dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 110 del 21 maggio 1999⁴.

Le cause di esclusione, eccettuata quella legata al superamento del limite massimo di ricavi⁵ stabilito per ciascuno studio e quella prevista per gli incaricati delle vendite a domicilio, sono in sintesi di due tipi.

Un primo tipo, di natura *soggettiva*, identifica tutte le situazioni di non normale esercizio dell'attività, come per esempio il suo inizio o la sua interruzione (in entrambi i casi, effettiva) nel periodo di imposta. Il secondo tipo di cause di esclusione, dal carattere più *oggettivo*, identifica tutte le situazioni in cui l'attività in concreto svolta non è coerente con le classificazioni statistiche.

Le cause di esclusione appena citate trovano generalmente applicazione anche nei riguardi dei soggetti tenuti all'applicazione dei parametri.

Va solo precisato, quale ulteriore causa di esclusione, che i parametri non si applicano ai soggetti con periodo d'imposta diverso dai 12 mesi, né per essi trova applicazione l'innalzamento da 5.164.569 a 7.500.000 di euro del limite di ricavi previsto per l'applicazione degli studi di settore dalla finanziaria per il 2007.

Il tema dei parametri ci consente però di iniziare a ricordare che esistono attività che, per espresso riconoscimento dell'Amministrazione finan-

⁴ Alcune ulteriori precisazioni sono state fornite con la Circ. 148 del 5.7.1999.

⁵ Ora euro 7,5 milioni.

ziaria, mal si prestano ad essere trattate con tecniche di elaborazione statistica. Si tratta di attività svolte da un numero ridotto di contribuenti o che seguono un processo produttivo non adeguatamente rappresentabile mediante tecniche su base statistica. L'elenco di tali attività è declinato negli allegati 2/a e 2/b al D.P.C.M. 29 gennaio 1996⁶.

Sempre in tema di parametri va ricordato che l'Amministrazione finanziaria aveva già affrontato il caso specifico degli enti non commerciali con la Circolare n. 117 del 1996. In tale occasione non solo gli enti non commerciali erano stati espressamente annoverati tra i soggetti per i quali questi strumenti presuntivi di determinazione del reddito non trovano applicazione ma era stata anche fornita al riguardo una più che ragionevole spiegazione. L'accertamento in base ai parametri non poteva infatti logicamente applicarsi a soggetti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di una attività commerciale, a prescindere dal regime contabile adottato. Era in sintesi già allora scontata la difficoltà a fare riferimento a modelli causali, gaussiani quanto al metodo statistico applicato, per individuare soglie di ricavi e di reddito di soggetti che non svolgono sistematicamente attività commerciali.

7. LE CAUSE DI INAPPLICABILITÀ DALL'APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

Va detto anzitutto che in termini generali le cause di inapplicabilità riguardano esclusivamente i contribuenti soggetti agli studi di settore e non anche quelli soggetti ai parametri.

Per i parametri vale peraltro, con riferimento al caso specifico degli enti non commerciali, l'esclusione di cui abbiamo detto nella parte finale del paragrafo precedente.

Le cause di inapplicabilità identificano condizioni ostative all'applicazione degli studi e coincidono, in sintesi, con peculiarità della singola attività svolta che la pongono ragionevolmente al di fuori del modello assunto a riferimento.

Un caso esemplificativo può essere quello trattato recentemente dall'Agenzia delle entrate, rispondendo ad un quesito della Agenzia per le Onlus (prot. n. 579 del 24.3.2009) in materia di imprese sociali. In tale occasione l'Amministrazione ha riconosciuto che gli studi di settore non sono applicabili alle imprese sociali, in quanto queste ultime non perseguono il profitto e possono utilizzare nella loro attività personale disabile o svantaggiato, circostanze che mal si conciliano con i modelli statistici e matematici che sono alla base degli studi di settore.

Il ragionamento, in sintesi, è il seguente. Gli studi, in modo più preciso, ed i parametri, in modo più grezzo, cercano di identificare la gaussiana (la famosa curva a campana), cioè la realtà statistica più probabile, all'interno della quale si può collocare per ricavi e reddito una certa attività economica. Ma

⁶ Pubblicato sul S.O. n. 15 alla G.U. del 31.1.1996, n. 25

il modello gaussiano regge solo se le devianze, gli scostamenti, rispetto alla media del campione sono statisticamente poco probabili in base alle variabili considerate. È evidente, allora, che il modello è utilizzabile solo se i fattori della produzione in concreto utilizzati sono coerenti con quelli assunti per la costruzione del modello. A differenze radicali corrispondono invece possibili rilevanti scostamenti che non rendono più affidabile il modello.

L'inapplicabilità, lo dice la parola, attiene cioè a elementi oggettivi che possono rendere inaffidabile la proiezione statistica su cui gli studi sono costruiti.

7.1 Il “caso” delle cooperative

Confermando il favore che il nostro legislatore riserva al mondo della cooperazione, costituisce condizione di inapplicabilità degli studi di settore l'esercizio dell'attività d'impresa da parte di:

- a) società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
- b) società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

È da questa prima *apertura* mirata⁷, e tecnicamente limitata, che è lecito attendersi analogo esclusione per tutte le imprese non lucrative, tali sono certamente infatti anche le cooperative. Si tratta di organizzazioni che, a prescindere dal modello giuridico adottato, non sono fisiologicamente portate a massimizzare la resa del ciclo economico delle loro attività. Almeno non in termini comparabili con quelli delle imprese lucrative e, in ogni caso, non a discapito dell'interesse collettivo, o superiore come piace a noi definirlo, al quale sono orientate. Il caso delle cooperative è stato affrontato dall'Amministrazione solo recentemente, dopo lunghe sollecitazioni, e risolto (almeno secondo la più prudente interpretazione) in modo tale da riservare l'esclusione soltanto ad un numero di cooperative in concreto molto limitato. Quelle citate alla lettera a) che abbiamo declinato poc'anzi svolgono infatti fisiologicamente la loro attività in modo incompatibile con quella con cui sono costruiti gli studi di settore.

Il secondo gruppo è invece fortemente circoscritto se si ritiene che l'obbligo di rivolgere l'attività agli utenti esclude la possibilità che i per medesimi, per esempio attraverso convenzioni, intervengano per il pagamento soggetti diversi.

Torneremo però meglio sul tema nel seguito.

⁷ Circ. 23.1.2008, n. 5.

8. ANNOTAZIONE SEPARATA. LE SEMPLIFICAZIONI PER LE IMPRESE MULTIPUNTO E MULTIATTIVITÀ

Si tratta di una questione piuttosto tecnica che però vale la pena di ricordare.

Per i contribuenti che esercitano due o più attività di impresa per le quali trovano applicazione gli studi di settore, (“imprese multiattività”), ovvero una o più attività presso diverse unità di produzione o di vendita (“imprese multipunto”), il decreto ministeriale 11 febbraio 2008⁸ ha abolito, a decorrere dal periodo d’imposta 2007, l’obbligo dell’annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini degli studi di settore. Obbligo che era stato introdotto con decreto dirigenziale nel 1999⁹, proprio per rimuovere le cause di esclusione correlate ai caratteri dell’attività appena ricordati.

Per i soggetti esercenti più attività è ora prevista l’applicazione dello studio di settore relativo all’attività prevalente a condizione che le altre attività non valgano, in termini di ricavi, più del trenta per cento del totale (per il periodo di imposta 2007, non più del 20%).

Per le imprese multipunto è tornato invece ordinariamente applicabile lo studio di settore.

9. I CORRETTIVI

Un altro degli elementi molto utili a *fare cassa* attraverso gli studi di settore è costituito dai c.d. *correttivi*, finalizzati a cogliere situazioni particolari. L’Amministrazione finanziaria ha precisato¹⁰ che ne esistono di “automatici” e di “non automatici”.

I primi sono applicati direttamente dal software e determinano quindi automaticamente una riduzione dei compensi o dei ricavi stimati dallo studio di settore. I secondi, quelli c.d. “non automatici”, possono invece essere applicati dall’Ufficio locale durante il contraddittorio conseguente all’accertamento, per trovare una misura dei ricavi *accettabile* dal contribuente per chiudere la sua partita con il fisco.

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore contengono (nel quadro X) i dati utili ai fini dell’applicazione dei predetti correttivi.

10. GLI STUDI E UNICO

Per verificare se i risultati della dichiarazione dei redditi sono in linea con i ricavi od i compensi attesi dalla metodologia degli “studi” i contribuenti

⁸ Si veda la Circ. 31 dell’1.4.2008.

⁹ Decreto dirigenziale 24.12.1999, G.U. 29.12.1999, n. 304.

¹⁰ Si veda la Circ. n. 44 del 29.5.2008.

sono tenuti, al momento della dichiarazione dei redditi, a comunicare sia i loro dati contabili che alcuni dati extra-contabili.

Il modello dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore va presentato, ovviamente, solo dai contribuenti che svolgono una o più delle 583 attività comprese nei 206 studi di settore approvati ed è utilizzato anche per aggiornare la base dati riguardante le informazioni extra-contabili presenti nell'archivio informatico dell'Amministrazione finanziaria.

Il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore si considera parte integrante della dichiarazione dei redditi e va dunque presentato e inviato entro gli stessi termini.

11. APPLICAZIONE DEI NUOVI CODICI ATECO 2007

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2007 è stata approvata la nuova classificazione delle attività economiche ora in vigore, denominata ATECO 2007, che deve essere adottata in tutti gli atti e le dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle entrate.

La nuova tabella, a sei cifre, sostituisce la tabella ATECOFIN 2004 approvata con Provvedimento del 2003. Il *software* GE.RI.CO. 2008 conteneva una funzione di ricerca del nuovo codice Ateco 2007 da indicare in base al precedente codice ATECOFIN 2004.

12. L'ADEGUAMENTO SPONTANEO IN DICHIARAZIONE

Trascurando l'evoluzione normativa¹¹, quello che conta è sapere che l'adeguamento gratuito in dichiarazione alle risultanze statistiche è sempre possibile tanto per i "nuovi" che per i "vecchi" studi.

Si tratta dell'opzione che meglio valorizza la funzione *erariale* degli studi perché pone il contribuente di fronte all'amletico dubbio tra sopportare un ingiusto onere, dal punto di vista dei risultati della sua contabilità, oppure affrontare un molto probabile accertamento.

13. LA CONGRUITÀ, LA NORMALITÀ ECONOMICA E LA COERENZA

Gli studi elaborano tre analisi di "normalità statistica" per ciascun contribuente:

1. l'analisi della congruità;

¹¹ L'art. 1, c. 411, L. 311 del 30.12.2004 (legge finanziaria per il 2005), ha modificato l'art. 2 del D.P.R. 31.5.1999, n. 195, che disciplina l'adeguamento alle risultanze degli studi di settore.

2. l'analisi della normalità economica, introdotta a partire dall'anno di imposta 2006¹²;
3. l'analisi della coerenza.

Attraverso la *congruità* viene verificato se i ricavi dichiarati sono in linea con le stime elaborate dal *software*. Ai fini della *normalità economica* si confrontano invece i ricavi dichiarati con le specifiche condizioni dell'attività svolta dal contribuente. Quello sulla *coerenza* è, da ultimo, un giudizio più puntuale di raffronto tra gli indicatori desunti dalle singole variabili statistiche ed i dati dichiarati. Le anomalie riscontrate negli indici di coerenza possono essere utilizzate per la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, pur in presenza di ricavi o compensi congrui.

14. GLI STUDI DI SETTORE COME PROCEDURA DI AUSILIO ALL'ACCERTAMENTO

Come abbiamo detto in premessa, gli studi di settore costituiscono in ultima istanza una procedura di ausilio all'accertamento a disposizione dell'Agenzia delle entrate.

Fino al 2003 l'utilizzo degli studi di settore come strumento di accertamento era vincolato ad alcune condizioni, diverse per i contribuenti in contabilità semplificata da quelle previste per i contribuenti che adottavano contabilità ordinaria.

Per il 2004¹³ tali differenze sono state ridotte e dal 2005¹⁴ i controlli sulla base degli studi di settore nei confronti dei soggetti non congrui possono essere effettuati, previo contraddittorio, indipendentemente dalla tipologia del soggetto (esercente attività di impresa o arti e professioni) e dal regime contabile adottato (contabilità ordinaria per obbligo o per opzione).

In estrema sintesi, dichiarare compensi o ricavi in misura inferiore a quella risultante dall'applicazione degli studi legittima l'Amministrazione a disporre pressoché *automaticamente* l'avvio di una procedura di accertamento indipendentemente dal regime contabile adottato.

15. LA VALUTAZIONE DELL'ANALISI DI NORMALITÀ ECONOMICA IN SEDE DI ACCERTAMENTO

Gli indicatori di normalità vigenti dal 2007 hanno un peso minore ai fini dell'accertamento in quanto presunzioni semplici e, dunque, da supportare da parte degli Uffici con adeguate motivazioni e prove.

Il mero scostamento rispetto a tali indicatori non giustifica, in sintesi,

¹² A seguito delle disposizioni contenute nel c. 14 dell'articolo unico della legge finanziaria per il 2007 (L. 296/2006).

¹³ Cf art. 1, c. 409, L. 311 del 30.12.2004 (finanziaria per il 2005).

¹⁴ Cf D.L. 223/2006.

l'accertamento *automatico* e, in caso di anomalie, deve essere valorizzato, questo è l'espresso suggerimento dell'Agenzia agli Uffici locali, il contraddittorio con i contribuenti.

Il *contraddittorio*, analogamente a quello previsto in caso di accertamento automatico e di successivo avvio della procedura di adesione da parte del contribuente, si sostanzia in un invito dell'Ufficio al contribuente ad un confronto nel quale rinvenire, se possibile, un accordo.

La gestione del contraddittorio comporta cioè da parte del contribuente la possibilità di fornire elementi ulteriori per giustificare, almeno in parte, gli scostamenti evidenziatisi attraverso l'analisi statistica.

In caso favorevole il contraddittorio si conclude con un accertamento con adesione del contribuente, con l'applicazione di sanzioni molto ridotte.

16. L'INIBIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI PRESUNTIVI

Nei confronti dei soggetti congrui rispetto alle risultanze degli studi di settore l'articolo unico della legge finanziaria per il 2007 ha introdotto, con il comma 17, una forte limitazione ad effettuare accertamenti presuntivi.

Tali accertamenti sono infatti ora possibili soltanto se:

- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione di tipo presuntivo, è superiore al 40% dell'ammontare dei ricavi/compensi dichiarati;
- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione presuntiva supera, in valore assoluto, l'importo di 50.000 euro.

Si tratta della contropartita sostanziale del *patto con il fisco* con cui abbiamo titolato questo lavoro. Chi risulta congruo, o si adegua in dichiarazione, è molto improbabile che sia poi sottoposto a verifica per il medesimo anno di imposta.

17. L'INCREMENTO DELLE SANZIONI PER OMESSA O INFEDELE COMPILAZIONE DELL'ALLEGATO STUDI DI SETTORE

I commi da 25 a 27, della legge finanziaria per il 2007 hanno potenziato le sanzioni relative all'omessa o infedele compilazione del modello relativo ai dati per l'applicazione degli studi di settore.

L'obiettivo è ovviamente quello di scoraggiare chi, tra i contribuenti disonesti, voglia barare sugli studi per risultare forzatamente congruo.

18. MOTIVAZIONI DELL'ACCERTAMENTO BASATO SUGLI STUDI DI SETTORE

Trascurando un'altra volta di richiamare puntualmente l'*escursus* normativo e dottrinale che caratterizza la materia, possiamo affermare che gli

studi di settore rappresentano uno strumento legale¹⁵ per l'inversione dell'onere della prova in sede di accertamento induttivo/presuntivo. Questo risultato è raggiunto attraverso più passaggi.

È stato anzitutto necessario dare agli studi una solida base matematica e statistica, idonea a far ritenere che le relative risultanze, ancorché riferite al gruppo omogeneo di appartenenza del contribuente e non a lui precisamente, possano essere legalmente "fondate".

Il passo successivo è stato introdurre nel meccanismo una serie di elementi di *personalizzazione* che possano far ragionevolmente ritenere calibrato proprio sul contribuente l'accertamento basato sugli studi.

Rispettando queste due condizioni gli studi pongono a carico del contribuente «l'onere di attivarsi e di mostrare o l'impossibilità di utilizzare le presunzioni in quella fattispecie o l'inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso le presunzioni»¹⁶. Onere che, in prima battuta, deve essere giocato durante il contraddittorio¹⁷ e, in caso negativo, davanti alle Commissioni Tributarie Provinciali. Il contraddittorio non va dunque affatto sottovalutato. È infatti durante il suo svolgimento che l'Ufficio, anche sulla base degli elementi forniti da contribuente, deve poter trovare conferme utili a procedere con l'accertamento. Gli elementi di prova adottati dai contribuenti durante il contraddittorio¹⁸ assumono cioè un particolare rilievo, in caso di mancato raggiungimento di un accordo, anche ai fini dell'eventuale successivo contenzioso.

Va detto, in ogni caso, che la chiusura del contraddittorio con la sottoscrizione dell'accertamento con adesione è favorevole anche per l'erario perché chiude lì la partita senza ulteriori attività e consente il pressoché immediato recupero delle maggiori, ancorché attenuate rispetto alle risultanze degli studi, imposte accertate.

Un elemento in più per attribuire agli studi la loro reale identità.

19. IL CASO PARTICOLARE DELLE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT

Tutto quello che abbiamo detto finora, almeno in linea di principio vale anche per le organizzazioni *non profit*. Gli studi di settore si applicano infat-

¹⁵ L'art. 621, c. 3, del D.L. n. 331/1993 prevede che gli accertamenti basati sugli studi di settore sono accertamenti di tipo analitico presuntivo ai sensi dell'art. 39, c. 1, lett. d) del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e dell'art. 54 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

¹⁶ Citazione testuale della nota sentenza della Corte di Cassazione, Sez. tributaria, n. 2891 del 27 febbraio 2002.

¹⁷ L'art. 10, c. 3-*bis*, della L. n. 146/1998, inserito dalla finanziaria per il 2005 (L. n. 311/2004), ha previsto che l'Ufficio, prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento basato sugli studi di settore, debba necessariamente invitare il contribuente a comparire presso i propri uffici. L'invito conterrà gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, allo scopo di pervenire alla definizione, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997, di un accertamento con adesione.

¹⁸ Sull'importanza del contraddittorio si veda anche Circ. n. 32 del 21.6.2005.

ti a *tutti* i contribuenti che svolgono le attività interessate dalle loro applicazione, anche a quelli *non profit*.

Per questi ultimi le analisi di proficuità, economicità ed efficienza su cui si basano gli studi rivelano però già intuitivamente una sostanziale inadeguatezza.

Questo almeno per noi che siamo abituati, ci sia perdonata l'immane presunzione, a vedere il terzo settore con occhi adeguati. Cioè come un contesto socio economico popolato prevalentemente da soggetti virtuosi e leali, anche se talvolta ancora un po' disordinati.

È chiaro, infatti, che se l'Amministrazione vede invece il mondo non lucrativo come il covo dove si annidano, ben nascosti, molti pericolosi evasori, la sua lettura delle potenzialità degli studi nei confronti di questo settore non può che essere diversa.

Non stiamo cantando il solito adagio della richiesta di agevolazioni a tutti i costi. Il problema in questo caso non è sottrarre le organizzazioni del privato sociale al loro ruolo di contribuenti. Il tema è, piuttosto, quello dell'applicabilità degli studi, secondo la loro logica costitutiva, a soggetti che non sono portati a massimizzare la resa economica delle loro iniziative "imprenditoriali" perché strumentali ad altre, superiori abbiamo detto qualche pagina addietro, finalità.

Qualche distinguo deve essere fatto, insomma. Ovvero, se proprio dobbiamo accettare di soggiacere a questa logica "econometrica", che il campione sia almeno costruito correttamente attività per attività! Lo sforzo, probabilmente, sarebbe però inutile perché rivelerebbe, almeno nel *non profit* autentico, processi produttivi nella stragrande maggioranza non coerenti (per definizione...) con l'obiettivo della massimizzazione del profitto e una griglia sistematica di anormalità. Non è un caso se sottoponendo le attività degli enti *non profit* agli indicatori di normalità attualmente elaborati i risultati degli studi risultano ancora più incongruenti¹⁹.

I problemi, in sintesi, sono tre:

- il ricavo puntuale elaborato dagli studi si basa su una logica "produttiva" diversa da quella con la quale, nella stragrande maggioranza dei casi, le organizzazioni *non profit* svolgono la loro attività;
- per le organizzazioni *non profit* le anormalità rispetto agli indici di coerenza sono spesso fisiologiche;
- non sono in nessun modo valorizzati nell'analisi statistica elementi non monetari quali il profitto sociale, l'utilità collettiva e le esternalità sociali in generale, che molto spesso, se non sempre, sono il vero obiettivo delle organizzazioni *non profit* autentiche.

Un'importante apertura su questo fronte, dopo quella altrettanto recente che abbiamo ricordato per le cooperative, è costituita dalla presa di posizione assunta per le *imprese sociali* dall'Amministrazione finanziaria

¹⁹ Per un approfondimento si veda il lavoro di M. SETTI, Enti Non Profit – Ipsa n. 5/2008, *Studi di settore: i nuovi orientamenti delle entrate per gli enti non profit*.

con la Circolare n. 29 dello scorso 18 giugno 2009. Apertura che, a nostro parere, ha una implicita rilevante portata generale per tutte le organizzazioni *non profit*.

Ricorda infatti (finalmente...) nell'occasione l'Agenzia²⁰ che il decreto legislativo n. 155/2006, che ha dato attuazione alla delega contenuta nella legge n. 118/2005, ha regolamentato l'impresa sociale definendo tali «*le organizzazioni private senza scopo di lucro che esercitano in via stabile e principale un'attività economica di produzione o di scambio di beni o di servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale*».

La qualifica di impresa sociale, prosegue l'Agenzia, può essere acquisita solo se sono posseduti i necessari requisiti oggettivi e soggettivi. Requisiti, tra cui quello dell'assenza dello scopo lucrativo e (in alcuni casi) l'impiego di personale disabile o svantaggiato, che potrebbero non conciliarsi perfettamente con gli studi di settore che rappresentano un modello statistico-matematico sviluppato sulla base di rapporti economici tra fattori produttivi. Anche gli indicatori di coerenza, dice ancora l'Agenzia, potrebbero risultare sfalsati e non rappresentativi, dal momento che il fine "ultimo" dell'impresa sociale non è il profitto.

Esattamente quello che abbiamo sostenuto noi poc'anzi.

Sul medesimo argomento l'Agenzia richiama anche le indicazioni già fornite in tema di cooperative a c.d. mutualità prevalente. Il riferimento è alla datata Circolare n. 110/E del 1999²¹ che chiariva che per le cooperative a mutualità prevalente «*in sede di contraddittorio [...] gli uffici terranno conto, comunque, che [...] operano in situazioni di mercato influenzate dal perseguimento di fini mutualistici che possono incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti*».

La stessa, prudente, soluzione viene adottata ora per le imprese sociali: pur restando teoricamente soggette agli studi andrà verificato di volta in volta molto bene se i relativi esiti sono credibili.

In caso di controllo attraverso gli studi di settore anche per questa particolare categoria di organizzazioni dovranno cioè essere di volta in volta considerate le particolari situazioni che potrebbero influire sulla credibilità dei ricavi presunti.

Il dato è tratto, insomma.

Ci vorrà ancora un po' di coraggio, e forse un po' di tempo, ma sarà probabilmente prima o poi evidente che questi strumenti presuntivi mal si adattano ai nostri enti, anche quelli di matrice ecclesiastica. Anche se il caso specifico degli enti ecclesiastici non è mai stato affrontato la loro esplicita riconduzione agli enti non commerciali appare infatti riconoscimento idoneo ad invocare l'applicazione delle medesime cautele.

²⁰ Il riferimento è il par. 10 della Circ. citata.

²¹ Posizione confermata nella Ris. n. 330 del 14.11.2007.

20. PARAMETRI

I parametri costituiscono un riferimento statistico *econometrico* più grezzo e meno affidabile degli studi di settore, anche in chiave contenziosa perché tecnicamente inidoneo ad invertire l'onere della prova.

Si applicano sostanzialmente ai contribuenti non soggetti agli studi e il loro utilizzo da parte degli Uffici è marginale perché va comunque supportato con elementi probatori soggettivi rigorosi e dunque onerosi da elaborare.

La stessa Circolare 29/2009, al paragrafo 11, ne sminuisce la portata per il 2008 in relazione alla particolare congiuntura economica in atto.

Con la Circolare n. 117 del 1996, come abbiamo già ricordato, l'Amministrazione aveva in ogni caso escluso che sulla base delle risultanze dei parametri potessero essere effettuati accertamenti a carico degli enti non commerciali.

La possibilità di applicare automaticamente ai nostri enti studi di settore e parametri è sempre più labile, in considerazione del loro particolare orientamento a produrre utilità sociale in luogo del profitto economico. Si tratta di un risultato che, aldilà dei tecnicismi attraverso cui è conseguito, *politicamente*, in senso greco s'intende, aggiunge un tassello importante al mosaico che, una volta completato, servirà ad esprimere correttamente la loro *particolarità* rispetto agli altri operatori economici e sociali.

Particolarità che, emergendo meglio, probabilmente risolverà molte delle attuali questioni sul tavolo, comprese le *altre* di matrice fiscale e quella correlata in tema di tutela concorrenza.

È questo, almeno, il nostro fiducioso auspicio.

Nel frattempo è bene ricordare che chi tra i nostri enti svolge attività soggette agli studi è comunque tenuto a fornire in dichiarazione tutti i dati e gli elementi necessari alla loro elaborazione, esattamente come deve fare chi è soggetto ai parametri.

Tutti questi numeri non saranno magari dati invano perché, chissà, forse serviranno a convincere l'Amministrazione finanziaria che la stragrande maggioranza degli enti *non profit* è leale con il fisco malgrado non generi significativi imponibili fiscali.

ATTIVITÀ COMPLESSA CON CARATTERI DI COMMERCIALITÀ SVOLTA DA ASSOCIAZIONI

La risposta fornita dall'Agenzia delle entrate¹ all'interpello di una associazione (un club) che offre ai propri soci la possibilità di usufruire di appartamenti e di diversi servizi collegati, resi direttamente dall'associazione (reception, utilizzo dell'area fitness, connessione internet, libreria e videoteca) e o da soggetti terzi con cui sono state stipulate convenzioni (cucina, degustazione vini, personal trainer, yoga, pilates), offre all'Amministrazione finanziaria l'occasione di fare il punto sulla disciplina fiscale agevolativa degli enti di tipo associativo, ma, più in generale, sull'inquadramento fiscale degli enti non lucrativi di cui al Libro I del codice civile.

Il percorso logico seguito dalla Agenzia delle entrate (che acquista prima di tutto, al di là dei contenuti specifici, il valore di una scelta metodologica molto precisa) è il seguente.

Per potere godere delle agevolazioni fiscali tipiche degli enti di tipo associativo² occorre *prima* dimostrare che l'ente in oggetto sia un ente non commerciale. L'articolo 148 è inserito, infatti, nel Titolo II, Capo III del D.P.R. 917/1986 (TUIR), concernente gli enti non commerciali, così come l'articolo 4, commi quarto e sesto del D.P.R. 633/1972 disciplina agli effetti IVA gli stessi enti non commerciali. Questo ci sembra un primo punto fermo della posizione dell'Agenzia, peraltro non nuovo, se appena si fa riferimento alla Risoluzione 70 del 4 marzo 2002³ della stessa Agenzia, e, da ultimo, alla Circolare 12 del 9 Aprile 2009, da cui conviene prendere le mosse per inquadrare correttamente il problema.

* Dottore commercialista.

¹ Ris. 141 del 4.6.2009 – Direzione centrale normativa e contenzioso.

² Recentemente illustrate dalla Ris. 12 del 9.4.2009.

³ Per un commento alla Ris. 70, vedi G.M. COLOMBO, *La qualifica fiscale degli enti non profit*, in *Enti non profit*, n. 3/2002, p. 230 ss. Il parere conclusivo, espresso in quella circostanza dalla Agenzia delle entrate nei confronti di una associazione che gestisce centri di riabilitazione per disabili, è il seguente: «*Considerato che l'attività essenziale per il raggiungimento degli scopi primari dell'ente istante appare confi-*

Occorre preliminarmente premettere che da anni ormai gli enti non lucrativi di cui al Libro I del codice civile si interrogano intorno alla qualificazione dell'ente sotto il profilo fiscale. L'interrogativo che ci si pone, e che investe la natura stessa dell'ente, è il seguente: *ente commerciale o ente non commerciale?*

Non è per nulla scontato, infatti, che un ente senza scopo di lucro, costituito ai sensi dei primi articoli del codice civile, debba senz'altro inquadrarsi fiscalmente tra gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR.

La stessa nozione di ente non commerciale, uscita dalla riforma tributaria del 1972, e sostanzialmente non mutata nella riforma di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 460/1997, è apparsa subito problematica, nel momento in cui si è cercato di individuare una particolare categoria di soggetti che in qualche modo tenga conto delle particolarità degli enti di cui al Libro I del codice civile.

Sotto il profilo della disciplina, si è seguita la scorciatoia di ritenere che per l'attività istituzionale, fiscalmente irrilevante, l'ente è assimilato alla persona fisica, mentre per l'attività commerciale, eventualmente svolta, è assimilato all'impresa. Ma, la stessa definizione di attività commerciale (o esercizio di impresa), di origine mercantilistica, riferita al guadagno (lucro) mal si concilia con la realtà di un ente *non profit* che non ha come scopo il guadagno, inteso come differenziale tra il valore di acquisto e quello di vendita del prodotto, bensì la produzione di beni e servizi di utilità sociale.

1. QUALIFICA DI ENTE NON COMMERCIALE COME PRESUPPOSTO ESSENZIALE

La Risoluzione in esame ricorda preliminarmente che ai fini dell'inquadramento fiscale dell'ente (commerciale o non commerciale) non rilevano né l'assenza di scopo di lucro, né le finalità, lo scopo, l'aderenza dell'attività effettivamente svolta alle dichiarazioni programmatiche contenute nello statuto, né che l'ente «*svolga la propria attività esclusivamente a favore dei propri associati e non anche di soggetti terzi*». È importante sottolineare subito che l'osservanza dello statuto non è sufficiente, da sola, per qualificare l'ente in un senso o nell'altro (commerciale o non commerciale).

La Risoluzione in esame prosegue affermando che ai fini della qualificazione tributaria di un ente commerciale o non commerciale rilevano i criteri dettati dall'articolo 73 del TUIR.

Come è noto l'articolo 73, comma 1 del TUIR, con riferimento agli enti residenti nel territorio dello Stato, qualifica come commerciali gli enti che

gurarsi come una attività di prestazione di servizi organizzata in forma di impresa e come tale riconducibile tra le attività commerciali di cui all'art. 51 del TUIR, questa Agenzia ritiene che l'associazione istante debba essere qualificata come ente commerciale».

hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (lett. b) e come non commerciali gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (lett. c).

Il comma 4 dello stesso articolo precisa che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata⁴. Con ciò viene espresso abbastanza chiaramente il *criterio formale* di identificazione dell'ente.

Non meno importante è il *criterio sostanziale* che viene così precisato: «*per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*». Pertanto, un ente può *definirsi non commerciale quando l'attività commerciale non è essenziale*, cioè quando realizza non lo scopo istituzionale dell'ente, ma uno scopo intermedio.

In altri termini, tale attività deve essere strumentale all'attività principale, cioè all'attività che realizza direttamente lo scopo istituzionale. Ne consegue, anzitutto, che *il primo esame da fare è sullo statuto*.

Per completezza occorre aggiungere che, accanto a questo criterio formale ve ne è *uno fattuale*, introdotto dall'articolo 149 del TUIR (perdita della qualifica di ente non commerciale)⁵, che ha condizionato la conservazione della natura non commerciale dell'ente anche alla circostanza che *l'esercizio dell'attività commerciale non risulti quantitativamente prevalente* rispetto all'attività istituzionale.

Come si è già detto la Risoluzione in esame, precisa (richiamando l'art. 73, c. 4 del TUIR) che ai fini della individuazione della natura tributaria dell'ente, rileva il carattere commerciale o non commerciale dell'*attività essenziale per realizzare gli scopi primari*.

Ora, la stessa nozione di "attività essenziale" appare non ben definita. L'Agenzia delle entrate si limita a ripetere (v. Ris. 70 del 2002) che «*nell'ipotesi in cui i menzionati atti (atto costitutivo o statuto) prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che caratterizza l'ente medesimo*», ma non qualifica fiscalmente il termine "essenziale".

⁴ A questo proposito A.M. PROTO spiega che la disciplina vigente dispone che il criterio formale, laddove applicabile, consente l'identificazione dell'attività principale degli enti pubblici e privati, in via definitiva, quella che ha determinato la costituzione stessa dell'ente e che tra più attività lo tipizza e consente il raggiungimento dello scopo. Cf A.M. PROTO, *Enti non commerciali e Onlus*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, p. 588.

⁵ L'introduzione di questa modifica nel TUIR, ad opera dell'art. 6 del D.Lgs. 460/1997, in attuazione del principio stabilito dalla legge delega (L. 662/1996, art. 3 c. 186), secondo il quale, nel riordino della disciplina degli enti non commerciali, occorre tener conto anche della attività effettivamente svolta.

Il termine “essenziale” viene spesso tradotto in “prevalente”⁶. Ma qui torna il problema: si tratta di una prevalenza qualitativa o quantitativa? E, nell’ipotesi si tratti di quest’ultima, com’è possibile misurarla?

Non vi è dubbio, tuttavia, che *il concetto di prevalenza non può comunque coincidere con quello di essenzialità*.

Un’attività essenziale per lo scopo dell’ente potrebbe, infatti, non rivelarsi prevalente sotto il profilo quantitativo pur se in sua mancanza l’ente stesso non avrebbe ragione di esistere.

2. LA NOZIONE DI COMMERCIALITÀ

La commercialità, prosegue la Risoluzione, è determinata in base a parametri oggettivi, enunciati dalle disposizioni recate agli effetti delle imposte sui redditi dall’articolo 55 del TUIR ed agli effetti dell’IVA, dall’articolo 4, primo comma del D.P.R. 633/1972⁷.

Ai sensi dell’articolo 55, per esercizio di impresa si intende l’esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva delle attività commerciali di cui all’articolo 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l’esercizio di attività organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell’articolo 2195 del codice civile.

Quest’ultima fattispecie è quella più ricorrente nel caso degli enti non commerciali. Il punto più delicato da chiarire è quello relativo al significato di attività organizzata in forma di impresa. Citando la Risoluzione 286 dell’11 ottobre 2007, l’Agenzia delle entrate precisa che il carattere commerciale delle attività non rientranti nell’articolo 2195 del codice civile sussiste qualora dette attività vengano svolte con i connotati tipici della professionalità, sistematicità, abitudine⁸.

In pratica, l’Agenzia delle entrate, dopo aver richiamato la disciplina civilistica⁹, per definire il significato di attività commerciale svolta con criteri imprenditoriali, afferma sostanzialmente che *sotto il profilo fiscale rilevano,*

⁶ Cf A.M. PROTO, *Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate*, in *Rassegna Tributaria* n. 3/1995, p. 549.

⁷ Sulla stessa lunghezza d’onda la Circ. 12/2009, più volte citata, la quale testualmente afferma: «La commercialità o meno di un’attività è determinata ai fini fiscali sulla base di parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere e dalla sua finalità».

⁸ Anche la Circ. 12, citata sopra, analogamente afferma «la attività si qualifica come commerciale qualora venga svolta con i connotati dell’organizzazione, della professionalità e abitudine», evidenziando in tal modo una linea di continuità nelle posizioni della Agenzia delle entrate.

⁹ Si veda anche l’art. 2082 c.c. che definisce l’imprenditore come «chi esercita professionalmente una attività economica organizzata», che va letto in stretta connessione con l’art. 2195 c.c., più volte richiamato nel testo dell’Agenzia.

al di là delle dichiarazioni programmatiche contenute negli statuti, le operazioni materialmente poste in essere.

Prima di passare alla seconda parte della Risoluzione (cioè alla verifica del presupposto di non commercialità dell'associazione) è opportuno trarre qualche conclusione di carattere generale circa la portata pratica della nozione di ente non commerciale come sopra descritta.

- A chiaro scopo antielusivo *la norma privilegia il criterio della attività effettivamente svolta*, adottando, tra l'altro, una definizione di "attività commerciale" più ampia di quella civilistica di esercizio di "attività economica", senza tenere in alcuna considerazione né lo scopo¹⁰ né la destinazione degli eventuali avanzi di gestione. Attività commerciale in senso fiscale, dunque, non coincide con attività economica in senso civilistico, anche se la sponda civilistica è, comunque, invocata dal legislatore per definire la "commercialità" ai fini fiscali.
- La scelta esclusiva del criterio dell'attività esercitata nella attribuzione della qualifica di ente non commerciale *può portare a una sorta di "paradosso"*. In altri termini, un ente potrebbe essere, da un punto di vista civilistico, una realtà senza scopo di lucro, ma essere considerato fiscalmente come commerciale, perché esercita una prestazione organizzata di servizi, ed essere, quindi, ritenuto, sotto questo profilo, perfettamente analogo a un imprenditore che gestisce la stessa attività per motivi lucrativi.
- Nel definire la "commercialità", il documento in esame non tiene conto di un elemento a nostro avviso importante. Ci chiediamo, cioè: le modalità gestionali non hanno alcuna rilevanza ai fini della determinazione della natura della attività svolta?¹¹

Per qualificare un'attività come fiscalmente commerciale non basta, a nostro avviso, l'esistenza di un apparato organizzativo per il suo svolgimento, né rileva di per sé il fatto che i fruitori del servizio corrispondano dei corrispettivi: è necessario che le attività siano gestite secondo criteri di economicità, cioè secondo criteri gestionali nei quali la durevolezza nel tempo dell'attività è garantita dalla remunerazione dei fattori della produzione impiegati con i corrispettivi della immissione sul mercato dei beni o dei servizi prodotti.

Perché un'attività sia fiscalmente commerciale occorre, insomma, che sia gestita secondo logiche di mercato.

¹⁰ In questo sta la profonda differenza tra enti non commerciali e Onlus. Per gli enti non commerciali rileva la natura dell'attività svolta; per le Onlus rileva lo scopo (solidaristico) perseguito. Cf A.M. PROTO, *Onlus ed enti non commerciali*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 1997.

¹¹ Cf A.M. PROTO, *Ancora in tema di enti non societari* in *Rassegna Tributaria*, n. 11/1995, p. 1831.

3. IL PARERE DELL'AGENZIA

Venendo ora al caso specifico dell'associazione che ha proposto l'istanza di interpello, allo scopo di dare una valutazione alla risposta fornita dall'Agenzia delle entrate, occorre richiamare la disciplina agevolativa dell'articolo 148 del TUIR (v. anche art. 4, c. 4 del D.P.R. 633/1972 ai fini IVA).

Le due norme hanno un andamento a zigzag¹², nel senso che, il legislatore prima apre sulla non commercialità di certe operazioni, e poi sembra quasi essersi pentito, e nel comma successivo, pone dei paletti rispetto a quanto previsto al comma precedente.

Nel caso specifico, di cui ci occupiamo, sulla base della situazione di fatto esistente, si evince, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, che le *«quote pagate dai soci, diversificate e quantificate in ragione anche della categoria degli appartamenti e degli specifici beni e servizi resi dall'associazione, sono dirette, in sostanza, a remunerare il godimento dell'appartamento assegnato a ciascun socio e il complesso delle prestazioni garantite dal Club»*.

Premesso che, dagli elementi rilevati, l'attività svolta assume le connotazioni di *un'attività complessa svolta con i caratteri della commercialità*,

¹² Cf art. 148 del TUIR:

- a) attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti in conformità alle finalità istituzionali a fronte del versamento della quota associativa: non è considerata commerciale (c. 1);
- b) si considerano, tuttavia, attività commerciali i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali i soci hanno diritto (le c.d. quote differenziate) (c. 2);
- c) in deroga alla previsione normativa di cui sopra, nei confronti delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona (associazioni privilegiate) opera una presunzione di non commercialità delle attività compiute in favore dei soci in diretta attuazione degli scopi istituzionali, anche dietro la corresponsione di uno specifico corrispettivo; inoltre non vengono considerate commerciali le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati (c. 3). Pertanto, quando l'associazione offre servizi a non soci dietro corrispettivo si configura esercizio di attività commerciale;
- d) il quarto comma chiude l'articolo in esame elencando una serie di attività che sono sempre e comunque, anche se esercitate dagli enti di cui al c. 3, considerate commerciali e, quindi, imponibili (operazioni commerciali per presunzione di legge). Tra di esse alcune interessano in modo del tutto particolare gli enti non commerciali: la somministrazione di pasti, le prestazioni alberghiere e di alloggio, organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, gestione di mense;
- e) i commi successivi (5, 6, 7) prevedono la decommercializzazione per particolari tipi di attività svolte da specifiche organizzazioni nei confronti dei propri soci (l'ambito della decommercializzazione prescinde dal riferimento ai soci per le attività proprie delle organizzazioni sindacali).
- f) L'ultimo comma subordina l'applicazione delle agevolazioni di cui ai commi precedenti all'inserimento negli statuti, da parte delle associazioni interessate, di alcune clausole statutarie espressamente previste (c. 8).

l'Agenzia delle entrate, con riferimento alle disposizioni agevolative citate sopra, in particolare, rileva come:

- «*le quote pagate dagli associati non siano riconducibili nell'ambito applicativo della disposizione recata dal c. 1 dell'art. 148*». Alla stessa conclusione perviene la Circolare 12/2009, più volte citata, la quale ha precisato che «*la natura commerciale [dell'ente] fa sì che anche le quote e i contributi associativi concorrono alla determinazione del reddito di impresa*». In realtà, verrebbe da dire che a tutti gli effetti, più che quote associative (intese come contributo dei soci al finanziamento dell'associazione), le somme pagate sembrano dei veri e propri corrispettivi a fronte di specifiche prestazioni rivolte ai soci, che, a questo punto, meglio si potrebbero qualificare come clienti. Inoltre, dai modelli organizzativi adottati e dalle modalità gestionali messe in atto, si evince, a nostro avviso, che l'ente più che perseguire finalità di carattere sociale, si configura come una vera e propria impresa alberghiera, cioè, in sostanza, come una impresa simulata;
- sotto il profilo formale, rileva ancora l'Agenzia delle entrate, non risultano recepite nello statuto le clausole di cui all'articolo 8 del D.P.R. 917/1986 e dell'articolo 4, comma 2 del D.P.R. 633/1972 e, quindi, non risultano applicabili le agevolazioni specifiche verso i soci di cui al comma 3 dell'articolo 148, già citato.

4. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Come si è visto nelle pagine precedenti, il nocciolo della questione, al fine di stabilire la qualifica fiscale dell'ente, è l'esercizio di attività commerciale. Si può affermare che «*gli enti di tipo associativo che svolgono in via esclusiva o principale attività commerciale non possono fruire del regime di favore previsto dall'articolo 148 del TUIR e dall'articolo 4, commi quarto e sesto del D.P.R. 633*»¹³. E ciò, in dipendenza del fatto che le agevolazioni di cui all'articolo 148 del TUIR spettano solo agli enti non commerciali. È preliminare, dunque, allo scopo di verificare la spettanza delle agevolazioni fiscali, stabilire qual è la natura, sotto il profilo fiscale, dell'ente: ente commerciale o ente non commerciale? Se trattasi di un ente commerciale non si può certo parlare, anche se siamo di fronte ad un ente costituito ai sensi del Libro I del codice civile, di agevolazioni fiscali.

Questa affermazione, tuttavia, deve essere ulteriormente precisata, anche alla luce dell'articolo 30 del D.L. 185/2008¹⁴, e della recente prassi amministrativa in materia.

Premesso che è senz'altro condivisibile la preoccupazione di «*assicurare una più ampia informazione e conoscenza del mondo associativo e dei*

¹³ Circ. 12/2009, par. 1.1.1.

¹⁴ Conv. L. 2/2009.

soggetti assimilati sotto il profilo fiscale, con l'obiettivo primario di tutelare le vere forme associazionistiche incentivate dal legislatore fiscale e, conseguentemente, di isolare e contrastare l'uso distorto dello strumento suscettibile di intralciare – tra l'altro – la libertà di concorrenza tra gli operatori commerciali», sia la norma testé citata che la circolare esplicativa, contengono alcuni punti che francamente lasciano perplessi¹⁵.

Intanto, l'articolo 30 introduce un ulteriore adempimento a carico dei soggetti che intendono godere delle agevolazioni di cui all'articolo 148 del testo unico delle imposte sui redditi. Essi trasmettono, dispone la norma, in via telematica all'Agenzia delle entrate, al fine di consentire gli opportuni controlli, i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali mediante un apposito modello.

Non basta, quindi, possedere i requisiti di cui all'articolo 148, bensì occorre ottemperare anche a questo onere.

La Circolare 12/2009 dell'Agenzia delle entrate, più volte citata, afferma che l'onere della comunicazione dei dati (c. 1 art. 30, D.L. 185/2008) grava anche sulle associazioni che effettuano operazioni "strutturalmente" commerciali¹⁶, anche se "non imponibili" ai sensi dell'articolo 148, terzo comma del TUIR. Va precisato, anzitutto, che le operazioni citate da "non commerciali" sono diventate "non imponibili" (cioè non rilevanti ai fini del reddito); ma, poi, non è chiaro il significato di tale espressione (che non trova fondamento nella normativa in vigore)¹⁷; ma è chiaro che queste prese di posizione sono destinate a creare confusione e difficoltà operative, dal momento che gli enti non commerciali possono solo compiere attività istituzionali o attività commerciali. Non a caso l'articolo 148, comma 3 del TUIR stabilisce che *non si considerano commerciali* le attività ivi contenute, e non ammette vie intermedie.

Da ultimo si osserva che, allo scopo di chiarire l'estensione della nozione di commercialità, la Risoluzione 141, in esame, richiama il contenuto della Risoluzione 286 dell'11 ottobre 2007 secondo la quale la sussistenza del carattere commerciale della attività svolta può derivare anche dal «*com-*

¹⁵ Non solo la Circ. 12/2009, cui si riferisce il passo citato nel testo, ma anche la Circ. 13/2009 dell'Agenzia delle entrate avente ad oggetto *Prevenzione e contrasto dell'evasione – Anno 2009 indirizzi operativi*, contiene precisi riferimenti agli enti non commerciali e alle Onlus, rileva che «*l'attività di controllo va indirizzata nei confronti di quei soggetti per i quali le informazioni a disposizione degli uffici evidenzino la possibile esistenza di vere e proprie imprese commerciali dissimulate sotto forma di associazioni culturali, sportive, di formazione e simili*».

¹⁶ Cf G. MARTINELLI – F. SCRIVANO, *Le entrate fanno il punto sui circoli privati*, in *Enti non profit* n. 6/2009, p. 5.

¹⁷ Se ne ha un esempio lampante, di recente, anche con la norma interpretativa concernente l'esenzione da ICI ai sensi dell'art. 7, lett. i) del D.Lgs. 504/1992 introdotta dalla L. 223/2006, che richiede, come requisito di ammissione all'esenzione, l'esercizio di attività che non abbiano natura *esclusivamente* commerciale. Anche qui non si capisce il significato, ai fini di dirimere la questione dell'assoggettamento ad imposta, dell'avverbio *esclusivamente*. Un tentativo di dare contenuto a tale previsione è stato fatto dall'Agenzia delle entrate con la Circ. n. 2 del 26.1.2009.

pimento di un unico affare in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola, implicanti la necessità del compimento di una serie coordinata di atti economici».

Anche questa può sembrare una forzatura, nel senso che non è sempre facile stabilire quando si è di fronte a una operazione complessa. Secondo questa interpretazione, basterebbe un unico affare a rendere commerciale l'attività svolta dall'ente, con tutte le conseguenze che ne derivano sul piano fiscale. Come si è già detto, non vi è dubbio che qui si adotta una nozione di attività commerciale più ampia di quella civilistica di esercizio di impresa.

APPROFONDIMENTI

OSSERVAZIONI PER UNA CORRETTA GESTIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO*

1. LA GESTIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

I principi che contraddistinguono il lavoro subordinato rispetto a quello autonomo sono stati più volte enunciati dalla Corte di Cassazione secondo la quale, in linea di principio, l'elemento decisivo di distinzione è l'assoggettamento del lavoratore al potere direttivo, disciplinare e di controllo del datore di lavoro ed il conseguente inserimento del lavoratore in modo stabile ed esclusivo nell'organizzazione aziendale.

Vi sono poi anche altri "indicatori", da tenere in considerazione secondo le effettive modalità di svolgimento della prestazione lavorativa, quali: l'assenza del rischio di impresa, la continuità della prestazione, l'obbligo di osservare un orario di lavoro, la cadenza e la forma della retribuzione, l'utilizzo di strumenti di lavoro e lo svolgimento della prestazione in ambienti messi a disposizione dal datore di lavoro.

Fatta questa premessa, al fine di fornire delle linee-guida operative per una corretta gestione del lavoratore subordinato, ci soffermeremo sui principali istituti che lo disciplinano.

"Corretta gestione" non significa irrigidire il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore in schemi che, calati nella realtà di cui ci stiamo occupando, porterebbero all'esatto contrario di ciò che si vuol perseguire: una gestione rispettosa della dignità professionale e personale del dipendente.

"Corretta gestione" significa fissare dei punti di riferimento ai quali atenersi, contemperando gli aspetti "ad personam" del rapporto di dipendenza, con l'esigenza di una funzionale attività propria dell'ente datore di lavoro: equità e correttezza debbono andare di pari passo con il rispetto reciproco dei ruoli.

Il primo e centrale punto da cui partire è l'esame della cosiddetta "lettera di assunzione", premessa insostituibile ed indispensabile per ricorrere

* Dagli atti del Convegno Nazionale degli Economisti – Chianciano 16-18 marzo 2009.

** Consulente aziendale.

ad una prestazione di lavoro subordinato. In altri termini, per rispettare le norme di legge e contrattuali in materia, non è possibile ricorrere alla prestazione di lavoro subordinato, in mancanza della “lettera di assunzione”.

2. LA FORMALIZZAZIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO. IL CONTENUTO DELLA LETTERA DI ASSUNZIONE

Il decreto legislativo 152/1997 ed il decreto legislativo 181/2000, impongono al datore di lavoro di consegnare al lavoratore una documentazione scritta attestante sia alcune formalità amministrative, sia gli elementi essenziali del rapporto di lavoro che si va a costituire.

Da qui nasce l'esigenza di redigere correttamente la lettera di assunzione che è il documento scritto da consegnare al lavoratore dipendente prima dell'inizio dell'attività lavorativa. Tale documento è essenziale altresì per comprovare, nei riguardi di un'eventuale ispezione da parte degli organi competenti (Ispettori dell'INPS ovvero dell'Ispettorato del Lavoro) la legittimità della presenza del dipendente sul posto di lavoro.

La lettera contiene gli elementi più importanti che regolano il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore. Tali elementi sono ricavati dal Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro applicato al lavoratore.

2.1 L'inquadramento contrattuale

L'inquadramento contrattuale specifica la “qualifica” (ad es. “impiegato” ovvero “operaio”) e la “mansione” (ad es. “addetto alla amministrazione”). Spesso sono elencati i compiti che in dettaglio il dipendente è tenuto a svolgere. Tale elencazione non ha valore tassativo ma solo esemplificativo in quanto è evidente che nell'effettuazione della prestazione lavorativa, si possono presentare di volta in volta necessità di svolgere compiti che a priori non è possibile prevedere. Al riguardo, tuttavia, va precisato che per principio di legge (art. 13, L. 20.5.1970, n. 300) il lavoratore deve essere adibito alle mansioni per le quali è stato assunto. Di conseguenza, possono essere richieste anche attività diverse e complementari, purché quelle di livello inferiore non risultino prevalenti rispetto alle altre e, dunque, non si dia luogo ad una dequalificazione professionale del dipendente.

2.2 La sede di lavoro

L'indicazione della sede di lavoro è importante sotto vari aspetti tra i quali assumono un significativo rilievo due considerazioni che riguardano rispettivamente l'orario di lavoro e l'assicurazione del dipendente all'INAIL, laddove, naturalmente, il dipendente risulti obbligatoriamente assicurato a tale Istituto per la natura dei compiti svolti.

Ed infatti:

- a) per quanto riguarda l'*orario di lavoro*, va precisato che il tempo impiegato dal lavoratore per raggiungere da casa il posto di lavoro non è "orario di lavoro" ad alcun effetto e, quindi, non dà diritto al dipendente di percepire alcuna remunerazione per tali spostamenti;
- b) per quanto riguarda l'*assicurazione INAIL* (il cui obbligo assicurativo si può ormai considerare generalizzato), va precisato che, in genere, l'infortunio occorso al dipendente che si rechi sul posto di lavoro, è considerato nella copertura assicurativa ai fini della liquidazione degli eventuali danni subiti. La giurisprudenza qualifica tale evento come infortunio "in itinere", ed è interessante riportare quanto al riguardo è stabilito dall'articolo 12 del decreto legislativo n. 38 del 2000 che disciplina l'assicurazione all'INAIL: «*Salvo il caso di interruzione o deviazione del tutto indipendenti dal lavoro o, comunque, non necessitate, l'assicurazione comprende gli infortuni occorsi alle persone assicurate durante il normale percorso di andata e ritorno dal luogo di abitazione a quello di lavoro, durante il normale percorso che collega due luoghi di lavoro se il lavoratore ha più rapporti di lavoro e, qualora non sia presente un servizio di mensa aziendale, durante il normale percorso di andata e ritorno dal luogo di lavoro a quello di consumazione abituale dei pasti. L'interruzione e la deviazione si intendono necessitate quando sono dovute a cause di forza maggiore, ad esigenze essenziali ed improrogabili o all'adempimento di obblighi penalmente rilevanti. L'assicurazione opera anche nel caso di utilizzo del mezzo di trasporto privato, purché necessitato. Restano, in questo caso, esclusi gli infortuni direttamente cagionati dall'abuso di alcolici e di psicofarmaci o dall'uso non terapeutico di stupefacenti ed allucinogeni; l'assicurazione, inoltre, non opera nei confronti del conducente sprovvisto della prescritta abilitazione di guida*».

Il predetto concetto di "uso necessitato" ricorre, ad esempio, nel caso di:

- inesistenza di mezzi pubblici che colleghino l'abitazione del lavoratore al luogo di lavoro;
- incongruenza degli orari dei servizi pubblici con quelli lavorativi.

Una questione di particolare rilievo riguarda l'obbligo, in capo al datore di lavoro, di denunciare tempestivamente all'INAIL l'infortunio del lavoratore. Ai sensi dell'articolo 53, comma 1 del Testo Unico sull'Assicurazione infortuni, tale obbligo va adempiuto entro due giorni:

- da quello in cui il datore di lavoro ne ha avuto notizia ovvero
- dal giorno successivo a quello in cui ha ricevuto il certificato medico.

L'obbligo scatta se la prognosi è superiore a tre giorni o se, a seguito di un secondo certificato, la prognosi superi complessivamente i tre giorni di assenza dal lavoro.

In caso di mancata, tardiva, inesatta od incompleta denuncia, la legge prevede una sanzione amministrativa a carico del datore di lavoro che varia da 2.580 euro a 7.745 euro. L'evidente onerosità impone quindi la massima

diligenza nel caso, davvero non infrequente, di infortuni sul lavoro.

Al datore di lavoro non è ammesso sindacare sulla certificazione che attesti l'infortunio; egli è tenuto ad adempiere all'obbligo di cui sopra e, nel caso in cui il lavoratore, in presenza di infortuni di lieve entità (se certificati) si presenti sul posto di lavoro, non potrà adibire il lavoratore infortunato ad alcuna attività lavorativa.

Come principio generale, il rientro in servizio del lavoratore dopo un'assenza dal lavoro per infortunio, sarà possibile solo se il lavoratore stesso esibirà idonea documentazione rilasciatagli dall'INAIL che attesti la sua idoneità al lavoro.

Va infine sottolineato che anche il lavoratore, ai sensi dell'articolo 52 del D.P.R. 1124/1965, ha un obbligo giuridico di comunicare immediatamente al proprio datore di lavoro l'eventuale infortunio subito, pena la perdita dell'indennità che gli spetterebbe e ciò per ogni giorno di ritardo nella comunicazione.

2.3 Il periodo di prova

Va in primo luogo tenuto presente che il patto di prova, per essere valido, deve risultare da atto scritto e, quindi, va indicato tassativamente nella lettera di assunzione.

Tale periodo serve:

- al datore di lavoro per verificare in concreto le capacità professionali del lavoratore che andranno misurate nell'arco di tempo fissato dal Contratto Collettivo;
- al lavoratore per rendersi effettivamente conto se le sue capacità professionali sono adeguate ai compiti che gli saranno affidati.

Al fine di una corretta gestione della prova, è opportuno tenere presente quanto i Giudici hanno stabilito in particolare per quanto riguarda:

- l'effettività della prova;
- gli episodi che la "sospendono", con conseguente eventuale proroga della sua durata.

Sul primo punto va rilevato che la prova risulta effettivamente svolta se il lavoratore è adibito, per il periodo previsto, a svolgere i compiti che rientrano nella mansione per la quale è stato assunto. Egli infatti, conoscendo esattamente a quali compiti sarà adibito e per i quali sarà quindi testato, dovrà dimostrare "sul campo" cosa (e come) sa fare. Ciò a condizione, naturalmente, che vi sia una sostanziale corrispondenza tra quanto previsto nella lettera di assunzione e quanto gli viene chiesto di svolgere durante la prova. È per questo motivo che nella lettera di assunzione, è più che opportuno che i compiti siano sufficientemente dettagliati, evidenziando quelli ritenuti principali. Sarà altresì opportuno precisare che l'elencazione non ha carattere tassativo ma solo esemplificativo.

Al termine della prova, il datore di lavoro che la ritiene negativa, comunica tempestivamente al lavoratore la non conferma in servizio, non con-

ferma che, va tenuto ben presente, non costituisce affatto un licenziamento.

In linea di principio, la comunicazione scritta non deve necessariamente riportare alcuna motivazione se non un generico riferimento al fatto che la prova è stata valutata negativamente.

Durante il periodo di prova, sia il lavoratore che il datore di lavoro, possono recedere senza preavviso dal rapporto di lavoro, restando escluso qualsiasi diritto per la parte non recedente, di ricevere un indennizzo ovvero un'indennità sostitutiva del preavviso.

Sempre in ossequio al principio che la prova deve essere effettivamente svolta, il lavoratore può pretendere una ragionevole proroga, nel caso in cui la prova stessa sia stata di fatto di durata troppo breve rispetto a quella indicata nella lettera di assunzione; ciò in quanto l'interessato non ha potuto effettivamente dimostrare le proprie capacità professionali.

Già si è anticipato che possono sopravvenire eventi che incidono sull'effettivo svolgimento della prova. Il caso tipico è quello della malattia che, insorta durante il periodo in questione ed essendo di durata significativa, impedisca di fatto al lavoratore di fornire una prestazione tale da poter essere adeguatamente valutata. In tale ipotesi per poter disporre di validi elementi di giudizio, è opportuno che il datore di lavoro comunichi per iscritto al lavoratore che la prova s'intende sospesa per tutto il periodo di assenza per malattia, con contestuale conferma che il rapporto di lavoro, pur se prorogato oltre l'iniziale termine stabilito, s'intende sempre e comunque sottoposto a prova.

2.4 L'orario di lavoro

Nella lettera di assunzione è anche indicato l'orario di lavoro che è fissato dal Contratto Collettivo e che il dipendente è tenuto a rispettare puntualmente, quale preciso obbligo contrattuale.

L'orario a tempo pieno (40 ore settimanali salva diversa indicazione del Contratto Collettivo) è in genere distribuito dal lunedì al sabato, con concentrazione della prestazione lavorativa su cinque giorni: cosiddetta "settimana corta". In tale ipotesi, il sabato non è giornata festiva e, quindi, l'eventuale lavoro prestato in tal giorno, non è da considerarsi lavoro festivo ma semplicemente lavoro che dà diritto alla normale maggiorazione retributiva per "lavoro straordinario".

L'orario settimanale di lavoro può essere distribuito, per legittime esigenze organizzative, in maniera diversa rispetto a quella sopra indicata, in modo da ricomprendere la domenica come normale giornata lavorativa. Questa soluzione è legittima e si spiega con la necessità che determinati lavori siano svolti proprio di domenica. In tal caso, il lavoratore avrà diritto alla giornata di riposo in altro giorno settimanale.

L'articolo 4 del decreto legislativo n. 66 dell'8 aprile 2003 stabilisce che la durata media dell'orario di lavoro non può in ogni caso superare, per ogni periodo di sette giorni, le 48 ore, comprese le ore di lavoro straordinario.

Lo stesso decreto legislativo stabilisce poi che:

- a) ferma restando la durata normale dell'orario settimanale, il lavoratore ha diritto a 11 ore di riposo consecutivo ogni 24 ore;
- b) il lavoratore ha diritto ogni sette giorni a un periodo di riposo di almeno 24 ore consecutive, di regola la domenica, da cumulare con le predette ore di riposo giornaliero.

Proprio tale ultima norma rafforza la considerazione già esposta riguardo alla legittimità di prevedere la domenica come normale giornata lavorativa, in base a specifica distribuzione dell'orario di lavoro settimanale.

Si è in precedenza accennato al cosiddetto "lavoro straordinario" che si va ad aggiungere al normale orario di lavoro. Il datore di lavoro ha diritto di richiedere tale prestazione supplementare che viene retribuita con una maggiorazione in percentuale della paga oraria; la maggiorazione è stabilita dal Contratto Collettivo.

Un eventuale rifiuto del lavoratore alla richiesta di detta prestazione, può essere preso in considerazione a patto che:

- il dipendente esponga valide e fondate ragioni ostative alla prestazione di cui trattasi;
- il rifiuto non si ripeta sistematicamente.

Un tale comportamento potrebbe infatti divenire una forma di inadempimento contrattuale, passibile – nei casi più gravi – di sanzioni disciplinari.

Sotto un profilo pratico, va sottolineato il fatto che il lavoratore non può, di sua iniziativa, prestare "lavoro straordinario". È infatti soltanto il datore di lavoro che decide se e quando vi sia necessità di lavorare oltre il normale limite orario; se così non fosse, verrebbe infatti meno, per il datore di lavoro, un legittimo strumento di verifica della prestazione lavorativa, un efficace controllo dei costi (non va dimenticato che il lavoro straordinario è retribuito con sensibili maggiorazioni rispetto alla normale paga) e, in definitiva, si consentirebbe al dipendente di ricorrere a tale lavoro come strumento surrettizio di "integrazione" dello stipendio.

Per sua natura (e definizione) lo straordinario non deve quindi divenire "ordinario" anche perché vi sono limiti complessivi annui che, in genere, sono fissati dal Contratto Collettivo. In ogni caso, ricordiamo che il più volte sopra richiamato decreto legislativo n. 66/2003, fissa in 250 ore annue il limite al lavoro straordinario. Il superamento di tali limiti, sia legali che contrattuali, comporta pesanti sanzioni amministrative in capo al datore di lavoro inadempiente.

Una particolare distribuzione dell'orario di lavoro è quella a *tempo parziale*, ovvero una riduzione quantitativa rispetto alla normale previsione contrattuale.

Il tempo parziale può essere già previsto in sede di assunzione ed in tale ipotesi deve essere indicato nella relativa lettera, specificandone la distribuzione nell'arco della settimana lavorativa.

È però anche possibile passare dall'iniziale tempo pieno al tempo par-

ziale e tale modifica non può tuttavia essere unilaterale ma solamente concordata tra datore di lavoro e lavoratore; al riguardo la legge stabilisce l'obbligo di rispettare determinate procedure amministrative.

La contrattazione collettiva fissa sovente le norme che disciplinano il contratto di lavoro a tempo parziale, "adattando" a tale particolare prestazione i consueti istituti contrattuali. Così, per esempio, la retribuzione risulta proporzionata alla minore prestazione lavorativa.

Come già anticipato, la distribuzione della prestazione lavorativa a tempo parziale può assumere varie modalità, prevedendosi:

- un'attività lavorativa concentrata in alcuni giorni della settimana (tempo parziale "verticale"), oppure
- un orario giornaliero ridotto per tutti i giorni lavorativi (tempo parziale "orizzontale") oppure ancora
- un sistema "misto".

Il datore di lavoro non ha la possibilità di modificare unilateralmente la collocazione della prestazione lavorativa, variandola a suo piacere rispetto a quella contrattualmente stabilita nella lettera di assunzione.

È invece lecito – se già non sono previste dal Contratto Collettivo – pattuire con il dipendente clausole di "flessibilità" in forza delle quali il datore di lavoro può variare la collocazione temporale della prestazione stessa (art. 2, c. 7, D.Lgs. 61/2000, come modificato dal D.Lgs. 276/2003).

Il predetto potere di variazione andrà esercitato con un preavviso che la legge fissa in due giorni ovvero anche in un termine minore concordato con il lavoratore: in ogni caso il preavviso non può essere eliminato.

Sulla questione della flessibilità è comunque necessaria una considerazione pratica. Infatti, nel normale svolgersi dell'attività giornaliera non è sempre né facile né possibile seguire formalità rigorose; in ogni caso è comunque opportuno che il datore di lavoro gestisca la flessibilità con un ragionevole "preavviso", che può anche fare riferimento ad una prassi dettata dalla necessità di bilanciare le esigenze lavorative del datore di lavoro con quelle del dipendente.

2.5 La retribuzione

Nella lettera di assunzione va prevista anche la specificazione della retribuzione che potrà essere determinata nel rispetto dei minimi contrattuali fissati dal Contratto Collettivo ovvero mediante accordo individuale in applicazione del quale il lavoratore percepisce un compenso superiore rispetto al predetto minimo inderogabile stabilito dal Contratto Collettivo.

Le "voci" retributive indicate nella lettera riprendono lo schema salariale previsto da quest'ultimo e, in genere, si articolano in:

- a) una paga base;
- b) l'indennità di contingenza;
- c) altre "voci" stipendiali che sono il risultato di riassetti della struttura retributiva contrattuale.

Va infine indicato separatamente, se convenuto, l'eventuale "superminimo", vale a dire la maggior retribuzione concordata con il datore di lavoro. È opportuno che le parti contraenti chiariscano se detto importo sia "non assorbibile", corrisposto quindi senza che il datore di lavoro possa ridurlo, ovvero "assorbibile". Con tale indicazione, il datore di lavoro si riserva la facoltà di assorbire il "superminimo", in tutto od in parte, con i futuri miglioramenti economici derivanti dal rinnovo del Contratto Collettivo oppure con l'aumento economico spettante al lavoratore per effetto di una promozione. Indipendentemente da qualsiasi pattuizione, è in ogni caso escluso l'assorbimento con gli aumenti derivanti dai cosiddetti "scatti di anzianità", cioè gli aumenti economici della tabella stipendiale prevista dal Contratto Collettivo, dovuti al solo effetto dell'anzianità di servizio.

Detto "superminimo" può essere corrisposto anche a titolo di "lavoro straordinario forfetizzato", intendendosi con ciò remunerare forfetariamente il lavoro straordinario prestato, indipendentemente dall'esatta quantificazione dello stesso. Va peraltro precisato che tale forfetizzazione è valida solo se è di importo ragionevole rispetto alla prestazione lavorativa straordinaria effettivamente svolta.

La lettera di assunzione contiene infine un generale rinvio al Contratto Collettivo applicato al lavoratore, per tutto quanto riguarda gli altri istituti contrattuali che sono applicabili al dipendente.

3. ALTRI ELEMENTI DEL RAPPORTO DI LAVORO

Abbiamo anticipato che la lettera di assunzione contiene altresì un generale rinvio al Contratto Collettivo applicato al lavoratore, per quanto riguarda altri istituti contrattuali. Esaminiamo in breve i più significativi.

3.1 Le ferie ed i permessi

Le *ferie* costituiscono un diritto irrinunciabile del lavoratore, garantito dalla Costituzione; data tale natura non è possibile accogliere eventuali richieste di pagamento in sostituzione del loro effettivo godimento.

Il pagamento delle ferie non godute è ammesso soltanto nel caso in cui il lavoratore cessi dal rapporto di lavoro e, quindi, non sia più in grado di utilizzare le ferie residue.

Il Contratto Collettivo stabilisce le settimane di ferie cui il lavoratore ha diritto di usufruire nel corso dell'anno, nonché quante di queste vanno usufruite continuativamente.

In ogni caso, l'articolo 1 del decreto legislativo n. 213/2004, fissa in quattro settimane annuali retribuite il periodo minimo cui si ha diritto; è inoltre previsto che almeno due settimane, consecutive su richiesta del lavoratore, vadano usufruite nel corso dell'anno di maturazione e le restanti due entro 18 mesi successivi al termine dell'anno di maturazione.

Spetta al datore di lavoro, in base alle esigenze organizzative, fissare il periodo feriale, tenendo conto anche delle richieste del lavoratore.

Il rientro anticipato al lavoro dalle ferie, deciso unilateralmente dal lavoratore, non dà a questi diritto ad alcuna indennità economica per le ferie non godute, restando in facoltà del datore di lavoro di posticipare i residui giorni ad altro periodo, purché ciò sia compatibile con le esigenze di lavoro.

Caso non infrequente è quello della malattia intervenuta durante le ferie. A lungo si è discusso se queste siano sospese per il sopraggiungere di un episodio morboso, argomentandosi a favore di tale tesi che il lavoratore ammalato non può – almeno in linea di principio – godere pienamente del periodo feriale, la cui funzione è invece proprio quella di consentire al lavoratore il recupero delle energie psico-fisiche spese per lavorare.

Al riguardo la contrattazione collettiva, recependo un orientamento prevalente della Giurisprudenza, ha in genere stabilito che la malattia sospende le ferie, a condizione che il lavoratore comunichi immediatamente al datore di lavoro il proprio stato morboso comprovandolo con certificato medico.

In assenza di una normativa contrattuale, possono costituire un valido riferimento i seguenti principi:

- a) non tutti gli episodi morbosi sospendono le ferie, ma solo quelli che per modalità (ad esempio un ricovero ospedaliero) ovvero significativa durata, impediscono l'effettivo godimento del periodo feriale;
- b) rimane in ogni caso fermo il predetto obbligo di comunicazione e certificazione, il tutto compatibilmente con le circostanze del caso.

Circa i *permessi* va sinteticamente detto che possono essere dovuti o per disposizioni di legge (ad esempio per i donatori di sangue) oppure per disposto del Contratto Collettivo. La casistica è quanto mai ampia e varia; si va infatti dai permessi per visite mediche comprovate, a quelli per motivi di studio, a quelli per altre documentate e valide esigenze. In generale per tali permessi è prevista la normale retribuzione.

Una corretta gestione di tale istituto necessita quindi un ragionevole, ma puntuale, riferimento a quanto stabilito in materia dal Contratto Collettivo. Così facendo sarà più facile evitare personalismi ingiustificati e l'instaurarsi di precedenti difficilmente superabili.

3.2 La conservazione del posto di lavoro per malattia

Per disposizione di legge (art. 2110 c.c.) il lavoratore, nel caso di malattia che gli impedisca la prestazione lavorativa, ha diritto alla conservazione del posto di lavoro per un determinato periodo di tempo, la cui durata è fissata dal Contratto Collettivo. Questo stabilisce altresì l'ammontare della retribuzione spettante, fissandone anche a quali soggetti spetti l'onere di corrisponderla: il datore di lavoro ovvero, almeno in parte, l'INPS o altro Istituto previdenziale.

Già si è precisato che il lavoratore ha l'obbligo di comunicare imme-

diatamente la malattia, inviando altresì idoneo certificato medico. Il Contratto Collettivo fissa in genere termini molto ristretti per il puntuale adempimento di tali obblighi di comunicazione e di invio: un giorno od al massimo due. Tale rigore è naturalmente temperato nel caso di giustificato e comprovato impedimento che andrà quindi valutato di volta in volta con la dovuta attenzione, senza tuttavia che ciò significhi né esonerare il dipendente da qualsiasi obbligo, né richiederli più di una normale diligenza.

Il secondo comma dell'articolo 5 della legge n. 300/1970, dà diritto al datore di lavoro di controllare le assenze per infermità, ricorrendo ai servizi ispettivi degli Istituti previdenziali competenti: in genere l'INPS.

Il controllo può essere richiesto anche telefonicamente e l'Istituto è tenuto ad effettuarlo nel più breve tempo possibile, anche nelle giornate non lavorative (ad esempio di sabato), dandone poi comunicazione al richiedente. Per rendere effettivo l'accertamento della malattia, la legge n. 638/1983 ha posto in capo al dipendente assente l'obbligo di farsi trovare presso il proprio domicilio tutti i giorni nelle cosiddette "fasce di reperibilità", ovvero dalle ore 10,00 alle ore 12,00 e dalle ore 17,00 alle ore 19,00; sono fatte salve le assenze documentate, coincidenti con tali orari, per visite mediche, accertamenti specialistici ed altri esami di controllo. Fuori da tale casistica, qualora il dipendente, a seguito di visita di accertamento, non sia reperibile nell'arco delle citate fasce, perde il diritto alla retribuzione per il corrispondente periodo e l'assenza da lavoro si considera non giustificata, passibile quindi di un "provvedimento disciplinare".

Merita esporre una riflessione sul ricorso a tali "visite di controllo" che possono costituire un valido deterrente al cosiddetto "assenteismo", solo se utilizzate con il dovuto equilibrio e nei casi in cui, per la frequenza delle assenze e la loro coincidenza con particolari giornate (ad esempio immediatamente prima dell'inizio delle ferie ovvero nei cosiddetti "ponti") si abbia il fondato timore di possibili assenze non dovute ad una reale malattia.

In altre parole il ricorso troppo frequente ed indiscriminato a detto mezzo, finisce per sminuirne di fatto il deterrente.

Si è in precedenza detto che, in caso di malattia, il posto di lavoro è conservato per un determinato periodo, con diritto del lavoratore a percepire la retribuzione; allo scadere di tale termine e perdurando l'assenza, il datore di lavoro può procedere alla risoluzione del rapporto.

In generale la contrattazione collettiva prevede che, al termine di detto periodo retribuito, il lavoratore abbia diritto, su richiesta, di poter conservare ancora il posto per un ulteriore lasso di tempo, senza percepire la retribuzione.

Soltanto al termine di detta aspettativa, se il lavoratore non riprende servizio, il datore di lavoro può procedere a risolvere il rapporto di lavoro.

3.3 I doveri del dipendente

A fronte degli obblighi in capo al datore di lavoro, grava sul dipenden-

te il corrispettivo obbligo di fornire la prestazione dovuta con “diligenza”. Tale concetto ha un preciso rilievo giuridico evidenziato nell’articolo 2104 del codice civile che recita testualmente: «*Il prestatore di lavoro deve usare la diligenza richiesta dalla natura della prestazione dovuta*».

Il Contratto Collettivo specifica quali siano gli effettivi obblighi del dipendente che, in generale, si riferiscono sia al rispetto delle disposizioni lavorative impartite dal datore di lavoro, sia al rispetto di specifiche norme quali, ad esempio, l’invio del certificato di malattia nei tempi previsti, la puntuale presenza sul posto di lavoro secondo l’orario stabilito, un comportamento corretto ed educato.

Un’importante precisazione va fatta riguardo alla peculiarità del datore di lavoro che opera in ambito religioso.

È infatti evidente che, data la particolare natura dell’ente/datore di lavoro e le conseguenti finalità istituzionali che persegue, il rispetto dei doveri gravanti sul dipendente va misurato in base ad una reale, costante e fattiva condivisione dei valori fondanti l’ente stesso.

Fatti e/o comportamenti che si pongano palesemente in contrasto con tali principi, possono acquisire una precisa e maggior valenza negativa, giungendo al limite a costituire un valido motivo per risolvere il rapporto di lavoro.

La logica conseguenza di tale impostazione, vorrebbe che il principio dell’esplicita condivisione di valori e finalità propri dell’ente, fosse inserito nella lettera di assunzione in quanto preciso e rilevante dovere contrattuale del dipendente, da rispettare con coerenza nello svolgimento delle attività lavorative che sono espressione diretta e funzionale degli scopi istituzionali dell’ente.

3.4 Le sanzioni disciplinari

Già si è fatto un preciso riferimento agli obblighi gravanti sul lavoratore: il loro mancato rispetto può portare, dopo attenta valutazione, alla irrogazione di “sanzioni disciplinari”.

Queste costituiscono un legittimo esercizio del potere direttivo che spetta al datore di lavoro il quale, peraltro, deve attenersi a precise disposizioni dettate sia dalla legge (art. 7, L. 300/1970) sia, di norma, dal Contratto Collettivo.

Senza entrare in dettagli tecnico-giuridici, è opportuno sintetizzare alcuni principi generali che regolano la materia ed ai quali ci si deve riferire per operare correttamente:

a) *formalizzazione*: i comportamenti addebitati al dipendente vanno contestati per iscritto, in maniera sufficientemente dettagliata, precisando che la contestazione è fatta con riferimento sia all’articolo 7 della legge n. 300/1970 sia alle disposizioni previste dal Contratto Collettivo in tema di sanzioni disciplinari. La contestazione deve limitarsi all’esposizione dei fatti, evitando un tenore letterale dal quale si possa desumere che il da-

- tore di lavoro ha comunque già deciso di sanzionare il dipendente;
- b) *contraddittorio*: il dipendente ha diritto di giustificare il comportamento che gli viene addebitato. L'irrogazione della sanzione non può quindi essere fatta prima che siano trascorsi cinque giorni dalla contestazione scritta; alcuni Contratti Collettivi ampliano tale termine a quindici giorni. In attesa della decisione, e tenuto conto della gravità dei fatti contestati, il datore di lavoro può, in via cautelare, sospendere temporaneamente il dipendente dal lavoro. Tale misura prevede il pagamento della retribuzione e non costituisce una sanzione disciplinare: quindi, non è soggetta a particolari vincoli di procedura, se non alla comunicazione scritta;
- c) *irrogazione*: trascorso il termine sopra indicato, il datore di lavoro, può irrogare la sanzione che andrà individuata tra quelle previste al Contratto Collettivo. In genere si va da un richiamo verbale, ad una multa, alla sospensione dal servizio con relativa trattenuta della retribuzione, sia, infine, al licenziamento.

La graduazione deve tener conto di eventuali precedenti mancanze del lavoratore nonché della gravità dei fatti contestati.

La scelta di sanzionare un dipendente presuppone, da parte del datore di lavoro, un'attenta e prudente valutazione di ogni elemento che sia utile per una ponderata decisione. In effetti, è opportuna anche una riflessione sulle finalità che si intendono perseguire con il provvedimento disciplinare: a volte, e secondo le circostanze, può essere sufficiente un semplice richiamo ovvero un aperto dialogo con il dipendente per capire i motivi di comportamenti censurabili; questa osservazione, tuttavia, non deve significare una rinuncia a priori del potere disciplinare;

- d) *impugnazione*: il dipendente al quale sia stata applicata una sanzione disciplinare può impugnare la stessa, rispettando particolari e complesse procedure stabilite dalla sopra citata legge n. 300/1970.

Un risvolto pratico importante è quello che riguarda il dovere imposto dalla legge a carico del datore di lavoro di informare preventivamente il lavoratore circa le norme disciplinari relative alle sanzioni ed alle procedure di contestazione.

Il più volte richiamato articolo 7 dispone che tali norme «*devono essere portate a conoscenza dei lavoratori mediante affissione in luogo accessibile a tutti. Esse devono applicare quanto in materia è stabilito da accordi e contratti di lavoro ove esistano*». L'evidente scopo della norma è quello di tutelare al massimo i lavoratori ma la sua applicazione pratica trova oggettive difficoltà in molti luoghi di lavoro sia per la loro conformazione sia, in molti casi, per l'esiguo numero di addetti (al limite uno soltanto) che vi operano.

Il problema si acuisce tenendo presente che, per orientamento consolidato della Giurisprudenza, il mancato rispetto dell'affissione comporta la nullità della sanzione irrogata.

Una soluzione che si può suggerire per la sua concreta e ragionevole fattibilità soprattutto in piccole o piccolissime realtà operative, consiste nel consegnare al dipendente, contestualmente all'assunzione, una copia del

Contratto Collettivo nel quale è contenuta, tra l'altro, la normativa sulle sanzioni disciplinari. Questa modalità, pur se non del tutto accolta dai Giudici, risponde per lo meno allo scopo di mettere a conoscenza il lavoratore delle norme di cui si discute.

3.5 La risoluzione del rapporto di lavoro

La risoluzione del rapporto di lavoro può avvenire, oltre che nei casi sopra esposti relativi al periodo di prova ed a superamento del comports di malattia, anche per:

- a) dimissioni del lavoratore;
- b) licenziamento per giustificato motivo;
- c) licenziamento per giusta causa.

Le *dimissioni* vanno presentate rispettando il cosiddetto "termine di preavviso". In caso di mancato rispetto, il datore di lavoro è legittimato a trattenere la retribuzione corrispondente.

È anche possibile che il datore di lavoro esoneri il dipendente dal prestare in servizio il periodo in questione, corrispondendogli la relativa indennità.

Infine, nulla vieta che lavoratore e datore di lavoro si accordino per risolvere consensualmente il loro rapporto, rinunciando reciprocamente al preavviso ovvero al pagamento della corrispondente indennità.

Il *licenziamento per giustificato motivo* prevede due fattispecie:

- *giustificato motivo soggettivo*: è dovuto ad un "notevole inadempimento degli obblighi contrattuali" (art. 3, L. 15.7.1966, n. 604) da parte del lavoratore. Il datore di lavoro che intende procedere a tale licenziamento, è tenuto a rispettare il termine di preavviso stabilito dal Contratto Collettivo od a corrispondere la relativa indennità sostitutiva. Il termine in genere è di durata molto più lunga rispetto a quello stabilito per le dimissioni. Va fatto presente che la malattia intervenuta durante il preavviso prestato in servizio sospende l'efficacia del licenziamento sino alla scadenza del periodo di conservazione del posto;
- *giustificato motivo oggettivo*: è motivato da ragioni inerenti all'attività produttiva, all'organizzazione del lavoro e al regolare funzionamento di essa. Anche in tal caso è dovuto il preavviso o la relativa indennità sostitutiva. Gli effetti della malattia sono uguali a quelli esposti al precedente punto.

Si è in presenza di un *licenziamento per giusta causa* qualora si verifichi una causa che non consenta la prosecuzione, anche provvisoria, del rapporto (art. 2119 c.c.).

Il datore di lavoro che receda invocando la "giusta causa" non è tenuto né al rispetto del preavviso né al pagamento della relativa indennità.

Qualora il contratto di lavoro sia a tempo indeterminato, il lavoratore che receda per "giusta causa" ha diritto a percepire l'indennità sostitutiva del preavviso contrattualmente dovutagli per il caso di licenziamento per giustificato motivo soggettivo.

Il licenziamento per *giustificato motivo soggettivo* e quello per *giusta causa*, sono assoggettati alle procedure di garanzia previste per le sanzioni disciplinari e, quindi, il datore di lavoro è tenuto, sia in un caso che nell'altro, a seguire quanto previsto al riguardo.

4. IL CONTRATTO A TEMPO DETERMINATO

Un particolare contratto di lavoro subordinato è quello a tempo determinato. La giuridica validità di tale contratto è subordinata al fatto che nella lettera di assunzione le parti contraenti abbiano già previsto e debitamente formalizzato una naturale scadenza dei loro reciproci impegni lavorativi.

Il decreto legislativo 368/2001 disciplina in maniera dettagliata il contratto in questione che, per legge, costituisce una deroga alla regola generale secondo la quale «*il contratto di lavoro subordinato è stipulato di regola a tempo indeterminato*» (art. 1 del citato D.Lgs.).

In sintesi le disposizioni più rilevanti riguardano *l'ammissibilità del ricorso al contratto in questione*.

È ammesso per ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo, anche se riferibili alla ordinaria attività del datore di lavoro (art. 1, D.Lgs.368/2001); a titolo di esempio, il caso più ricorrente è quello della sostituzione di personale assente per maternità.

Come già anticipato, il termine, per essere valido, deve risultare indicato esplicitamente nella lettera di assunzione, così come sono da indicare, con sufficiente precisione, i motivi per i quali si ricorre al contratto a termine: un generico richiamo alle ragioni indicate dalla legge, non è ritenuto dalla giurisprudenza sufficiente a giustificare l'apposizione di un termine, con la conseguenza che il contratto si considera a tempo indeterminato sin dalla sua origine.

4.1 La durata del contratto

Il sopra richiamato decreto legislativo e le successive modifiche pongono come durata massima 36 mesi (ciascun mese calcolato di trenta giorni) comprensivi di proroghe e rinnovi e ciò a decorrere dal 1° aprile 2009.

In tale quadro è preferibile fissare, all'inizio del contratto a termine, una durata non eccessivamente lunga che, oltre a limitare fortemente le possibilità di proroghe, può sollevare fondati dubbi sulla legittimità di ricorso al contratto a tempo determinato.

Infatti un'iniziale lunga durata rende oggettivamente difficoltoso giustificare i motivi posti a base del contratto a termine che può avvicinarsi sempre di più ad un rapporto di lavoro a tempo indeterminato.

È possibile comunque usufruire, oltre i 36 mesi, di un ulteriore *nuovo* contratto, da stipularsi però presso la Direzione Provinciale del Lavoro, con la presenza di un rappresentante delle organizzazioni sindacali comparati-

vamente più rappresentative; la durata di tale nuovo contratto è tuttavia demandata alla contrattazione collettiva.

Nell'arco dei predetti 36 mesi, se sussistono concretamente i requisiti richiesti dal decreto legislativo, si potrà dar corso ad una successione di contratti a termine, a condizione di rispettare gli intervalli di tempo stabiliti dal decreto stesso tra un'assunzione a termine e quella successiva, pena il dover considerare a tempo indeterminato i vari contratti succedutisi.

4.2 La scadenza del contratto

Il contratto a termine, se non prorogato, si risolve automaticamente alla scadenza prestabilita. Ciò significa che il datore di lavoro non è tenuto a preavvisare il lavoratore della risoluzione del contratto; è invece fondamentale che, allo scadere del termine, il dipendente termini la prestazione lavorativa.

Infatti, anche se il più volte richiamato decreto legislativo ammette brevi continuazioni di fatto (sino a venti giorni per contratti di durata inferiore a sei mesi e sino a trenta giorni negli altri casi), il superamento di tali limiti comporta la conseguenza legale che il contratto a termine si considera a tempo indeterminato.

4.3 Gli istituti applicabili

La lettera di assunzione con contratto a tempo determinato conterrà tutti gli istituti contrattuali sopra indicati per il contratto a tempo indeterminato e cioè:

- l'inquadramento;
- la sede di lavoro;
- l'orario di lavoro;
- la retribuzione;
- il periodo di prova.

Circa quest'ultima, va precisato che la sua durata può essere ragionevolmente ridotta rispetto a quella prevista dal Contratto Collettivo per il rapporto a tempo indeterminato.

Per quanto riguarda la libera recedibilità delle parti contraenti durante la prova e l'effettività della stessa, valgono i criteri sopra esposti.

La lettera di assunzione dovrà infine specificare che al lavoratore assunto a tempo determinato, si applicano tutti gli altri istituti contrattuali purché compatibili con la natura a termine del contratto di lavoro. Così, ad esempio, la conservazione del posto di lavoro per malattia, non potrà superare la durata del contratto a termine.

L'articolo integra quanto riportato in

“La gestione e l'amministrazione della parrocchia” al capitolo 8, par 4.2

LAVORO A PROGETTO - INQUADRAMENTO NORMATIVO*

La Legge Biagi (D.Lgs. 10.9.2003, n. 276) ha disciplinato in modo organico le cosiddette collaborazioni coordinate e continuative, già previste dall'articolo 409, n. 3 del codice di procedura civile. Una disciplina più puntuale e precisa si è resa necessaria per evitare che questo contratto molto flessibile sia utilizzato in modo improprio con pregiudizio dei diritti fondamentali dei lavoratori.

La presente relazione intende offrire una conoscenza essenziale degli elementi caratteristici (artt. 61-69) del contratto e del rapporto di collaborazione a progetto.

Art. 61 - Definizione e campo di applicazione

«1. Ferma restando la disciplina per gli agenti e i rappresentanti di commercio, i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, prevalentemente personale e senza vincolo di subordinazione, di cui all'articolo 409, n. 3, del codice di procedura civile devono essere riconducibili a uno o 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 la organizzazione del committente e indipendentemente dal tempo impiegato per l'esecuzione della attività lavorativa.

2. Dalla disposizione di cui al comma 1 sono escluse le prestazioni occasionali, intendendosi per tali i rapporti di durata complessiva non superiore a trenta giorni nel corso dell'anno solare con lo stesso committente, salvo che il compenso complessivamente percepito nel medesimo anno solare sia superiore a 5 mila euro, nel qual caso trovano applicazione le disposizioni contenute nel presente capo.

3. 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, nonché i 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., come individuate e disciplinate dall'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289. Sono altresì esclusi dal campo di applicazione del presente capo i componenti degli organi di ammi-

* Dagli atti del Convegno Nazionale degli Economisti – Chianciano 16-18 marzo 2009.

** Avvocato.

nistrazione e controllo delle società e i partecipanti a collegi e commissioni, nonché coloro che percepiscono la pensione di vecchiaia.

4. *Le disposizioni contenute nel presente capo non pregiudicano l'applicazione di clausole di contratto individuale o di accordo collettivo più favorevoli per il collaboratore a progetto.»*

1. I “LIMITI ESTERNI”

Il comma 1 dell'articolo 61 in esame fissa i “limiti esterni” di applicazione della normativa sul lavoro a progetto, indicando le caratteristiche giuridiche che un rapporto di lavoro deve avere per poter rientrare in tale classificazione.

a) La continuità ex articolo 409 c.p.c.

Un rapporto di lavoro autonomo può dirsi continuativo quando la prestazione di collaborazione si estende a tutti gli affari di una certa specie del preponente, in un determinato periodo di tempo, anche se non di lunga durata (Cass., Sez. Lavoro, Sent. 360/1984) mentre non sono continuativi i rapporti di lavoro autonomo quando sono unitari e circoscritti ad un singolo affare di durata limitata o quando, pur durando sensibilmente nel tempo, sono riconducibili a più opere saltuarie, prive di una concatenazione normativa disciplinata da un unico accordo quadro. Dunque, un rapporto di lavoro autonomo, di natura personale e svolto in forma coordinata con le esigenze del committente ma non continuativo sarà sottratto dall'ambito di applicazione dell'articolo 61 e seguenti del D.Lgs. 276/2003 e quindi non sarà attratto dalla normativa sul lavoro a progetto, anche se nel complesso i rapporti tra il medesimo committente ed il medesimo prestatore d'opera dovessero superare i 30 giorni nell'anno o il compenso complessivo dovesse superare i 5.000,00 euro annui.

b) La personalità del rapporto

Sebbene continuativi e coordinati, restano inoltre esclusi dall'ambito di applicazione della norma sul lavoro a progetto i rapporti privi del requisito della “natura prevalentemente personale” intesi come quei rapporti in cui, rispetto alla prestazione personale, prevale l'incidenza dell'organizzazione di mezzi e strumenti. In altre parole, non è importante se un professionista metta a disposizione del committente solo una piccola struttura di due collaboratori o invece una più rilevante di venti, ma se la prestazione dedotta in contratto possa essere svolta fungibilmente da ognuno di tali collaboratori, nel qual caso non si potrà valutare la prestazione come di natura prevalentemente personale, o se, invece, la prestazione richiesta debba essere, per forza, svolta dal professionista titolare.

c) Il coordinamento tra committente e prestatore d'opera

Il coordinamento (o coordinazione) deve essere intesa come «*la connessione funzionale fra la attività del prestatore d'opera e quella del destina-*

tario della prestazione (sia questi imprenditore o meno) si che l'opus" realizzato rappresenti il risultato della loro collaborazione». (Cass. Sez. Lavoro n. 14722/99)

2. I "LIMITI INTERNI"

Accanto a questi "limiti esterni" (continuità, personalità e coordinamento), in assenza di almeno uno dei quali non si potrà applicare la normativa sul lavoro a progetto, i commi 2° e 3° dell'articolo 61 D.Lgs. 276/2003 pongono anche dei "limiti interni":

- a) le attività occasionali (che si esauriscono in massimo 30 giornate lavorative annue e verso un corrispettivo massimo di 5.000,00 euro annui);
- b) le attività degli agenti e rappresentanti, la cui esclusione è prevista dall'articolo 61 D.Lgs. 276/2003;
- c) le attività per le quali è necessaria l'iscrizione ad albi professionali obbligatori;
- d) i soggetti con diritto alla pensione di vecchiaia;
- e) i soggetti che prestano la loro opera in favore delle associazioni sportive affiliate alle FF.SS.NN. ed ad altri enti di promozione sportiva;
- f) i soggetti che esercitano l'attività di amministratori di società o componenti di collegi e commissioni.

Le fattispecie che si presentano più frequentemente nelle realtà parrocchiali, probabilmente sono rappresentate dalle attività occasionali, dai rapporti di lavoro con professionisti iscritti ad albi professionali, con pensionati e con soggetti che esercitano l'attività di amministratori di società o componenti di collegi e commissioni.

Le attività occasionali

Si tratta dei c.d. "mini co.co.co.", cioè di quelle attività che, pur essendo svolte in maniera continuativa, personale e coordinata, tuttavia sono "quantitativamente" esigue, nel senso che vengono svolte per una breve durata (30 giorni annui) e a fronte di un compenso limitato (5.000,00 annui). Il riferimento temporale è all'anno solare e, pertanto, il calcolo relativo alla durata della collaborazione deve essere effettuato prendendo in considerazione un lasso di tempo di 12 mesi decorrenti dal momento della stipulazione del contratto.

Tali rapporti di collaborazione coordinata e continuativa si distinguono sia dalle prestazioni occasionali di tipo accessorio di cui agli articoli 70 e seguenti del decreto legislativo in esame, sia dalle attività di lavoro autonomo occasionale "vero e proprio" ossia dove non si riscontra un coordinamento ed una continuità nelle prestazioni.

La differenza tra i c.d. "mini co.co.co." ed il lavoro autonomo occasionale è stata più volte chiarita sia dal Ministero del lavoro, in particolare con

la Circolare n. 1/2004, sia dall'INPS che con le Circolari n. 9/2004 e 103/2004 ha precisato che *«i caratteri differenziali del lavoro autonomo occasionale rispetto alla collaborazione coordinata, a progetto o occasionale, vanno individuati, tendenzialmente, nell'assenza del coordinamento con l'attività del committente, nella mancanza dell'inserimento funzionale nell'organizzazione aziendale, nel carattere episodico dell'attività, nella completa autonomia del lavoratore circa il tempo e il modo della prestazione»*.

Nelle collaborazioni c.d. "mini co.co.co.", dunque, il lavoratore deve svolgere un'attività prevalentemente personale, in collegamento funzionale con la struttura organizzativa del committente e in funzione delle finalità perseguite dall'imprenditore, ferma restando la sua autonomia e l'assenza di qualsiasi vincolo di subordinazione.

Dopo aver stabilito che il concetto di occasionalità disciplinato dal comma 2 dell'articolo 61 non incide sulla qualificazione del rapporto come co.co.co. ma, anzi, lo presuppone, occorre effettuare un altro chiarimento. Ci si è chiesti, infatti, se il requisito della durata della prestazione fissato in 30 giorni e del compenso fissato in massimo euro 5.000,00 dovesse essere riferito o meno ad un unico committente. Il Ministero del lavoro con la Circolare n. 1/2004 e l'INPS con la Circolare n. 9/2004 hanno dato un'interpretazione elastica della norma precisando che *«i limiti dei trenta giorni e dei cinquemila euro annui devono essere entrambi riferiti a ciascun singolo committente. Conseguentemente il superamento di detti limiti annui per esito del susseguirsi, in capo allo stesso collaboratore, di una pluralità di rapporti, non rende necessaria l'esistenza del progetto o programma di lavoro»*.

Professioni intellettuali protette

Relativamente a questa fattispecie, per poter instaurare un contratto di collaborazione autonoma senza dover redigere un progetto predeterminato, occorre che il collaboratore sia iscritto ad un Albo Professionale e che l'attività svolta rientri in quelle tipiche della professione per cui il collaboratore è iscritto all'Albo. Occorre invece prestare attenzione qualora il collaboratore sia in effetti iscritto ad un Albo Professionale e svolga un'attività magari anche tipica della professione, ma che non sia riservata in via esclusiva agli iscritti al predetto Albo.

Esempio: nella professione forense le attività meramente consulenziali di natura stragiudiziale possono essere rese dai laureati in legge che non abbiano conseguito il titolo di avvocati e che non siano iscritti al relativo Albo. In occasione della stipula di un contratto avente ad oggetto la mera assistenza giuridica stragiudiziale continuativa, l'articolo 61 del decreto Biagi si atteggerà diversamente a seconda delle ipotesi:

1. qualora il contratto sia stipulato con un avvocato iscritto all'Albo, la mancanza di determinazione di un "progetto" non determinerà l'automatica conversione del contratto in lavoro subordinato;
2. al contrario, qualora il medesimo contratto sia stipulato con un dottore in

legge, anche se eventualmente iscritto al “registro praticanti”, lo stesso dovrà essere ricondotto ad un “progetto o programma di lavoro o fase di esso” a pena di conversione in contratto di lavoro subordinato *ab origine*.

La presunzione di subordinazione potrà essere validamente evitata solo se il collaboratore è effettivamente iscritto al relativo Albo Professionale. Ragionamento inverso, deve poi essere effettuato per lo svolgimento, da parte di un professionista iscritto in un albo obbligatorio, di attività non proprie della professione. In questi casi, infatti, in mancanza di un contratto di lavoro a progetto, si applicherà la presunzione di subordinazione. Occorre, dunque, valutare, nel caso concreto, se, per lo svolgimento delle prestazioni di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all’attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente.

Titolare di pensione di vecchiaia

Anche i pensionati di vecchiaia sono esenti dall’applicazione della normativa sul lavoro a progetto. Occorre, tuttavia, che il collaboratore percepisca effettivamente il trattamento pensionistico. Anche in questo caso, dunque, si potrà senz’altro procedere con un contratto di lavoro autonomo coordinato e continuativo, senza dover applicare per legge l’obbligo di definizione anticipata dell’opera predeterminata, avendo cura, in ogni caso nel concreto, a che non vengano esercitate nei confronti del collaboratore forme di etero-determinazione della prestazione, controlli assidui sulle modalità di svolgimento dell’operato, obblighi di orario e potestà gerarchico-sanzionatorie, tutti indici di subordinazione.

Amministratori di società o componenti di collegi e commissioni

Il collaboratore che svolge l’incarico nella veste di componente di un organo di amministrazione o controllo della società o come partecipante a collegi o commissioni è escluso dall’applicazione sulla normativa del lavoro a progetto. Tale esclusione vale anche per i componenti degli organi delle Fondazioni e delle Associazioni. A ciò si aggiunga che la Circolare 1/2004 del Ministero del Lavoro ha affermato che «*nell’espressione collegi e commissioni sono inclusi anche quegli organismi aventi natura tecnica*». Con tale interpretazione si può ritenere che il Ministero abbia voluto favorire un’estensione del beneficio anche in favore dei componenti di quei collegi e commissioni che non siano stati previsti per Statuto.

3. ELEMENTI CARATTERIZZANTI DEL LAVORO A PROGETTO

Una volta messi in evidenza i limiti di applicazione della normativa sul lavoro a progetto, analizziamone i punti essenziali indicati dall’articolo 61 D.Lgs. 276/2003:

1. esistenza di uno o più progetti specifici o programmi di lavoro o fasi di esso;
2. gestione autonoma del collaboratore in funzione del risultato;
3. coordinazione con il committente;
4. irrilevanza del tempo impiegato.

Progetto

Non può consistere nella semplice descrizione delle mansioni del lavoratore, ma deve concretarsi in un'attività produttiva ben identificabile e funzionalmente collegata ad un determinato risultato finale cui il collaboratore partecipa direttamente con la sua prestazione. Esso può essere connesso all'attività principale o accessoria dell'impresa ma non può totalmente coincidere con essa. Le scelte e valutazioni tecniche, organizzative e produttive sottese al progetto spettano al committente e sono pertanto insindacabili.

Esempio. *Committente*: impresa che gestisce manifestazioni fieristiche e di promozione di prodotti tipici locali. *Progetto*: organizzazione degli eventi espositivi e delle manifestazioni attinenti una determinata e specialistica gamma di prodotti. *Collaboratore*: conoscitore dei prodotti da promuovere, con esperienza nell'organizzazione di mostre, competente nella gestione di servizi. *Incarico*: organizzare un certo numero di fiere ed eventi nel corso dell'anno, individuazione dei locali adatti, dei periodi migliori in relazione ai prodotti da promuovere, predisposizione di tutte le attività collaterali per la diffusione commerciale della manifestazione, coordinamento degli esperti delle varie funzioni coinvolte.

Programma

Consiste in un tipo di attività cui non è direttamente riconducibile un risultato finale. Si caratterizza, infatti, per la produzione di un risultato solo parziale destinato ad essere integrato da altri risultati parziali, in vista del risultato finale.

Esempio. *Committente*: qualsiasi impresa produttiva con magazzino di prodotti finiti. *Programma di lavoro*: nell'ambito della riorganizzazione ed informatizzazione generale del magazzino, informatizzare il sistema di archiviazione della documentazione di accompagnamento dei singoli prodotti giacenti. *Collaboratore*: esperto in software d'archiviazione. *Incarico*: informatizzazione del sistema di archiviazione del magazzino con il software più adatto secondo l'esperienza dell'incaricato.

Fase

È una parte determinata di un progetto o programma di lavoro che sia individuabile e che richieda l'apporto di un collaboratore dotato di peculiari attitudini professionali.

Esempio: *Committente*: azienda di abbigliamento. *Programma*: allestimento di una collezione di capi di abbigliamento. *Fase*: scelta dei tessuti. *Collaboratore*: sarto professionista. *Incarico*: consulenza e supervisione nella scelta dei tessuti.

GIURISPRUDENZA

Trib. Milano sez. lav. 10/11/2005 (attività di informatore medico-scientifico)

«Il contratto di lavoro a progetto stipulato tra le parti deve ritenersi valido: In particolare il progetto deve ritenersi adeguatamente descritto e delimitato nei punti b) e c) delle premesse del contratto, nei quali viene individuato l'obiettivo della società di verificare la conoscenza, la diffusione ed il posizionamento sul mercato dei propri farmaci, con conseguente necessità di realizzare uno studio che comporti la rilevazione, l'analisi e l'elaborazione dei dati relativi alle specificità farmaceutiche sul territorio nazionale; il punto 2 del contratto descrive inoltre le attività funzionali del progetto... la visita dei medici per illustrare i prodotti commercializzati dalla convenuta, la redazione di uno schedario aggiornato e la relazione al capo area sul risultato delle informazioni ottenute, con trasmissione via e-mail dello scarico dei saggi e di tutte le notizie utili relative ai sanitari – attività tutte che rientrano pienamente nell'incarico attribuito al collaboratore.»

Trib. Ravenna 24/11/2005 (attività di archivista)

«Il miglioramento dell'organizzazione di un ufficio o di un reparto aziendale, ove delimitato nel tempo e richiedente una elevata professionalità, può costituire un obiettivo riconducibile a un contratto a progetto, anche utilizzando la nozione restrittiva dello stesso che lo correla ad una attività innovativa, creativa ed eccezionale e non quella più ampia che riconduce al progetto-programma-fase una qualsiasi attività anche ordinaria, connessa all'attività principale o accessoria, che risulti identificabile in base al risultato finale ovvero in base a un risultato parziale destinato ad essere integrato da altre lavorazioni o risultati parziali.»

Trib. Torino 10/5/2006

«Anche a non intendere la specificità quale "individualizzazione" del progetto sul singolo collaboratore non si può accettare l'estremo opposto, verificatosi nel caso di specie, di una standardizzazione di centinaia di contratti a progetto in tutto e per tutto identici tra loro, ed identici altresì all'oggetto sociale; tale standardizzazione conferma che ai collaboratori non è stato affidato uno specifico incarico o progetto o una specifica fase di lavoro ma, in totale, l'unica attività che non può che essere identica per tutti, l'attività aziendale in se stessa.»

Gestione autonoma

Il collaboratore deve avere autonomia di scelta sulle modalità esecuti-

ve di svolgimento della prestazione. In particolare non deve esserci un controllo serrato da parte del committente sull'attività svolta e deve risultare totalmente assente qualsiasi manifestazione di un potere disciplinare attuato, anche in forma sanzionatoria, dallo stesso committente.

Risultato

Non può coincidere con un'attività/mansione che deve svolgere il collaboratore. Deve essere definito in tutti i suoi elementi qualificanti al momento della stipulazione del contratto e il committente non può successivamente variarlo. La Circolare n. 4/2008 del Ministero del Lavoro stabilisce che gli organi di vigilanza devono accertare che il risultato da raggiungere sia specificato in tutti i suoi elementi qualificanti e che sia predeterminato al momento della stipulazione del contratto.

GIURISPRUDENZA

Trib. Modena 21/2/2006

«Il risultato non può essere quello cui tende l'organizzazione del committente quale interesse finale dell'impresa (il progetto gestito autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato non potrebbe mai essere quello aziendale)» ma è quello dotato di compiutezza e autonomia ontologica, realizzato dal collaboratore con la propria prestazione e reso all'impresa quale adempimento della propria obbligazione. È dunque l'opus di cui all'art. 2222 c.c. nella sua interpretazione rigorosa di oggetto di una obbligazione ad adempimento istantaneo, seppure ad esecuzione prolungata nel tempo, volta alla realizzazione di un bene o servizio in vantaggio del committente; la funzione del progetto non è, infatti, indicare le modalità esecutive della prestazione, ma delineare il risultato richiesto dal collaboratore».

Coordinazione

Il collaboratore a progetto può operare all'interno del ciclo produttivo del committente e, per questo, deve necessariamente coordinare la propria prestazione con le esigenze dell'organizzazione del committente. Il coordinamento può essere riferito sia ai tempi di lavoro che alle modalità di esecuzione del progetto o del programma di lavoro, ferma restando, ovviamente, l'impossibilità del committente di richiedere una prestazione o un'attività esulante dal progetto o programma di lavoro originariamente convenuto. Infatti, l'adibizione del collaboratore ad attività che esulano dal progetto o programma dedotto in contratto corrisponderebbe all'esercizio dello *ius variandi*, caratteristico dei poteri esercitati dal datore di lavoro subordinato, determinando la possibile conversione giudiziale del rapporto di lavoro.

A seguito di Interpello n. 8/2009, il Ministero del Lavoro ha ammesso la compatibilità della "collaborazione a progetto" anche con un incarico di

direzione amministrativa con attribuzioni di funzionali poteri di spesa e di direzione sui lavoratori alle dipendenze del committente. Il Ministero ha chiarito che è necessario, tuttavia, che tali poteri siano appunto funzionali all'esecuzione dell'incarico e compatibili, quanto al loro concreto esercizio, con la scelta di ricorrere alla modalità della collaborazione a progetto, ove appunto, attraverso il vincolo del progetto, sono predeterminate convenzionalmente le modalità esecutive della prestazione e del coordinamento rappresentate dal potere di spesa e di direzione sui dipendenti del committente.

GIURISPRUDENZA

Trib. Modena 21/2/2006

«Non costituisce indice di subordinazione, che possa far dedurre simulato un contratto di lavoro a progetto, il fatto che il collaboratore a progetto lavorasse abitualmente in ufficio o che dovesse comunque avvertire in caso di assenza, che sono dati equivoci e spiegabili in ragione delle esigenze di coordinamento con la struttura aziendale e della necessità dello stesso ricorrente di utilizzare gli strumenti e l'apparato logistico messo a disposizione del datore di lavoro; né costituisce valida spia del potere gerarchico il fatto che alcune direttive fossero rivolte indifferentemente al collaboratore a progetto ed a un dipendente, in mancanza di contenuti di per sé idonei a rivelare un preciso meccanismo di eterodirezione; perché fosse accertato un lavoro subordinato sarebbe stato necessario allegare e provare un'effettiva ingerenza del committente sugli aspetti organizzativi e di gestione del progetto, come nella specie sulle decisioni quanto ai clienti da contattare, alle modalità per allacciare rapporti commerciali, alle strategie di marketing poste in essere.»

TAR Calabria Catanzaro 15/6/2004 n. 1422

«I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa...si distinguono dai rapporti di lavoro subordinato per la mancanza del requisito della subordinazione inteso come assoggettamento del lavoratore al potere gerarchico ed organizzativo del datore di lavoro, mentre nessun rilievo distintivo può essere attribuito ad altri elementi, quali la predeterminazione di un orario di lavoro ben definito o l'inserimento del lavoratore nell'organizzazione produttiva del datore di lavoro. Del tutto compatibili con i rapporti connotati dall'autonomia ai sensi dell'art. 409 n. 3 cpc.»

Irrilevanza del tempo impiegato

Ciò che è interesse del committente è il raggiungimento del risultato convenuto e non, come per il lavoro subordinato, la disponibilità del tempo del lavoratore. Il compenso spettante al collaboratore, infatti, deve essere commisurato non tanto al tempo impiegato per eseguire la prestazione (quantomeno non esclusivamente) quanto piuttosto al risultato enucleato nel progetto.

GIURISPRUDENZA

Consiglio di Stato 3/4/2006

«Affermare che l'orario di lavoro è irrilevante (ovviamente non in senso assoluto, né in vista della determinazione della retribuzione in fine spettante) non significa affatto che alle parti di un "contratto a progetto" sia recisamente precluso di accordarsi su una prestabilita misura temporale della prestazione, ritenuta necessaria ai fini del conseguimento dello specifico obiettivo contrattualmente individuato; nondimeno siffatta eventuale predeterminazione resta comunque ai margini della configurazione negoziale ed, in questa accezione, appare "irrilevante", ovverosia non costituisce l'elemento caratterizzante il rapporto, il cui connotato essenziale è piuttosto rappresentato dallo scopo (progetto, programma o fase) da realizzare».

TAR Sicilia, Catania 14/2/2006

«...nessun rilievo distintivo può essere attribuito ad altri elementi, quali la predeterminazione di un orario di lavoro ben definito o l'inserimento del lavoratore nell'organizzazione produttiva del datore di lavoro».

Tribunale Torino 10/5/2006

«Pur dovendosi e potendosi qualunque collaboratore coordinare con il destinatario della collaborazione, tale coordinamento non potrà essere mai inteso come organizzazione su turni con costante monitoraggio dell'attività più volte al giorno. Non si dubita, ad esempio, che un collaboratore esterno che debba operare nei locali aziendali o utilizzare materiale aziendale debba rispettarne gli orari di apertura e avvisare della sua presenza o meno; ben diversa però è la situazione di un soggetto inserito in turno e controllato più volte al giorno».

Art. 62 – Forma

«1. Il contratto di lavoro a progetto è stipulato in forma scritta e deve contenere, ai fini della prova, i seguenti elementi:

- a) indicazione della durata, determinata o determinabile, della prestazione di lavoro;
- b) indicazione del progetto o programma di lavoro, o fasi di esso, individuata nel suo contenuto caratterizzante, che viene dedotto in contratto;
- c) il corrispettivo e i criteri per la sua determinazione, nonché i tempi e le modalità di pagamento e la disciplina dei rimborsi spese;
- d) le forme di coordinamento del lavoratore a progetto al committente sulla esecuzione, anche temporale, della prestazione lavorativa, che in ogni caso non possono essere tali da pregiudicare l'autonomia nella esecuzione dell'obbligazione lavorativa;
- e) le eventuali misure per la tutela della salute e sicurezza del collaboratore a progetto, fermo restando quanto disposto dall'articolo 66, comma 4».

Nonostante la norma non richieda la forma scritta *ad substantiam* ma soltanto *ad probationem*, è sempre vivamente consigliato stipulare i contratti a progetto in forma scritta. Infatti, in assenza di contratto scritto, non sarà agevole per le parti contrattuali dimostrare la riconducibilità della prestazio-

ne lavorativa appunto a un progetto, programma di lavoro o fase di esso. Il personale ispettivo, in assenza di una formalizzazione del progetto, ovvero di altri elementi idonei *aliunde* ricavabili, provvederà comunque a ricondurre la fattispecie contrattuale nell'ambito del rapporto di lavoro subordinato, senza svolgere alcuna ulteriore attività istruttoria; ferma restando la possibilità da parte del committente/datore di lavoro di provare in sede giudiziaria l'effettiva sussistenza di un rapporto di natura autonoma.

Gli "indici sintomatici" che gli ispettori di vigilanza valuteranno sono:

- specificità del progetto;
- modalità di inserimento (modalità in cui si esplica l'inserimento nell'organizzazione aziendale con riguardo alle forme del coordinamento);
- contenuto della prestazione (una prestazione elementare e ripetitiva è assai difficilmente compatibile con un'attività di carattere progettuale);
- autonomia; compenso; clausola di esclusiva.

Art. 63 - Corrispettivo

«Il compenso corrisposto ai collaboratori a progetto deve essere proporzionato alla quantità e qualità del lavoro eseguito, e deve tenere conto dei compensi normalmente corrisposti per analoghe prestazioni di lavoro autonomo nel luogo di esecuzione del rapporto.»

Inizialmente il parametro individuato dal legislatore per valutare la congruità del compenso, era costituito dai compensi normalmente corrisposti per analoghe prestazioni di lavoro autonomo nel luogo di esecuzione del rapporto. La legge 296/2006 ha modificato il parametro da utilizzare, parametro che ora è costituito dalle disposizioni in materia di retribuzione stabilite nella contrattazione collettiva per i lavoratori subordinati. La quantificazione del compenso deve avvenire in considerazione della natura e durata del progetto o del programma di lavoro, e, cioè, in funzione del risultato che il collaboratore deve produrre. Le parti del rapporto potranno, quindi, disciplinare nel contratto anche i criteri attraverso i quali sia possibile escludere o ridurre il compenso pattuito nel caso in cui il risultato non sia stato conseguito o la qualità del medesimo sia tale da comprometterne l'utilità.

Il compenso può riguardare anche un anno di lavoro e può essere erogato in una singola tranche, a conclusione del rapporto di lavoro (la modalità di erogazione, dunque, non è necessariamente mensile ma lasciata alla libera determinazione delle parti). Non vengono corrisposte, inoltre, mensilità ulteriori come la cd. tredicesima, ovvero il trattamento di fine rapporto.

Condivisibile, anche secondo quanto testualmente affermato dal Tribunale di Torino con Sentenza 10/5/2006 (che censura il pagamento dei compensi nelle forme della retribuzione oraria), la scelta di assumere come parametro di riferimento ai fini della determinazione del compenso un certo numero di prodotti, piuttosto che la fase di avanzamento del progetto o anche il numero di report realizzati.

Art. 64 – Obbligo di riservatezza

«1. Salvo diverso accordo tra le parti il collaboratore a progetto può svolgere la sua attività a favore di più committenti.

2. Il collaboratore a progetto non deve svolgere attività in concorrenza con i committenti né, in ogni caso, diffondere notizie e apprezzamenti attinenti ai programmi e alla organizzazione di essi, né compiere, in qualsiasi modo, atti in pregiudizio della attività dei committenti medesimi.»

Art. 65 – Invenzioni del collaboratore a progetto

«1. Il lavoratore a progetto ha diritto di essere riconosciuto autore della invenzione fatta nello svolgimento del rapporto.

2. I diritti e gli obblighi delle parti sono regolati dalle leggi speciali, compreso quanto previsto dall'articolo 12-bis della legge 22 aprile 1941, n. 633, e successive modificazioni.»

Art. 66 – Altri diritti del collaboratore a progetto

«1. La gravidanza, la malattia e l'infortunio del collaboratore a progetto non comportano l'estinzione del rapporto contrattuale, che rimane sospeso, senza erogazione del corrispettivo.

2. Salva diversa previsione del contratto individuale, in caso di malattia e infortunio la sospensione del rapporto non comporta una proroga della durata del contratto, che si estingue alla scadenza. Il committente può comunque recedere dal contratto se la sospensione si protrae per un periodo superiore a un sesto della durata stabilita nel contratto, quando essa sia determinata, ovvero superiore a trenta giorni per i contratti di durata indeterminabile.

3. In caso di gravidanza, la durata del rapporto è prorogata per un periodo di centottanta giorni, salva più favorevole disposizione del contratto individuale.

4. Oltre alle disposizioni di cui alla legge 11 agosto 1973, n. 533, e successive modificazioni e integrazioni, sul processo del lavoro e di cui all'articolo 64 del decreto legislativo 26 marzo 2001, n. 151, e successive modificazioni, ai rapporti che rientrano nel campo di applicazione del presente capo si applicano le norme sulla sicurezza e igiene del lavoro di cui al decreto legislativo n. 626 del 1994 e successive modifiche e integrazioni, quando la prestazione lavorativa si svolga nei luoghi di lavoro del committente, nonché le norme di tutela contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, le norme di cui all'articolo 51, comma 1, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, e del D.M. 12 gennaio 2001 del Ministero del lavoro e della previdenza sociale, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 71 del 26 marzo 2001.»

Art. 67 – Estinzione del contratto e preavviso

«1. I contratti di lavoro di cui al presente capo si risolvono al momento della realizzazione del progetto o del programma o della fase di esso che ne costituisce l'oggetto.

2. Le parti possono recedere prima della scadenza del termine per giusta causa ovvero secondo le diverse causali o modalità, incluso il preavviso, stabilite dalle parti nel contratto di lavoro individuale.»

Alla luce di tale norma, si deve ritenere che, indipendentemente dal termine apposto al contratto, lo stesso debba considerarsi risolto anche quando il progetto sia stato ultimato prima della scadenza e che, essendo il progetto l'elemento caratterizzante della collaborazione, il corrispettivo determinato nel contratto sarà comunque dovuto per l'intero.

La Circolare del Ministero del lavoro n. 1/2004 precisa che analogo progetto o programma di lavoro può essere oggetto di successivi contratti di lavoro con lo stesso collaboratore. Quest'ultimo può essere a maggior ragione impiegato successivamente anche per diversi progetti o programmi aventi contenuto del tutto diverso. Tuttavia i rinnovi, così pure come i nuovi progetti in cui sia impiegato lo stesso collaboratore, non devono costituire strumenti elusivi dell'attuale disciplina. Ciascun contratto di lavoro a progetto deve pertanto presentare, autonomamente considerato, i requisiti di legge.

Proroga

La proroga è consentita quando il risultato pattuito non è stato raggiunto nel termine fissato. Come esempio vale il caso del collaboratore esperto in software d'archiviazione che non riesce a concludere l'incarico di informatizzare il sistema di archiviazione del magazzino nel periodo contrattualmente ritenuto necessario di un anno. La norma consente di prorogare il contratto per il completamento dell'incarico riconsiderando il tempo necessario per portare a termine il lavoro e, dunque, conseguire il risultato previsto nel contratto.

Rinnovo

A differenza del caso precedente si ha rinnovo quando un precedente progetto è stato completato e al medesimo collaboratore è affidato un nuovo progetto affine al precedente. Esempio di rinnovo è il caso di un collaboratore esperto in software d'archiviazione cui viene affidato l'incarico di informatizzare il sistema di archiviazione degli uffici e che in precedenza aveva informatizzato il sistema di archiviazione del magazzino.

Possono essere invece indice di subordinazione una proroga ingiustificata e un rinnovo per un progetto identico al precedente (il collaboratore esperto in software d'archiviazione, non potrà in generale occuparsi stabilmente del sistema di archiviazione di una società, dovendo per sua natura il progetto/programma di lavoro avere un termine).

GIURISPRUDENZA

Trib. Ravenna 24/11/2005

È possibile «*recedere dal rapporto rispettando la "modalità" del preavviso e senza necessità di addurre "causali" (come è reso evidente dalla vocale disgiuntiva o)*».

Art. 68 – Rinunzie e transazioni

«1. Nella riconduzione a un progetto, programma di lavoro o fase di esso dei contratti di cui all'articolo 61, comma 1, i diritti derivanti da un rapporto di lavoro già in essere possono es-

sere oggetto di rinunzie o transazioni tra le parti in sede di certificazione del rapporto di lavoro di cui al Titolo VIII secondo lo schema dell'articolo 2113 del codice civile.»

La finalità della certificazione è quella di ridurre il contenzioso in materia di qualificazione dei contratti di lavoro. A tale scopo, sono individuati dall'articolo 76 D.Lgs. 276/2003 una serie di organi abilitati alla certificazione per il tramite di commissioni istituite presso gli organi stessi. Le sedi di certificazione di cui all'articolo 76, comma 1, lettera a) sono competenti altresì a certificare le rinunzie e transazioni di cui all'articolo 2113 del codice civile a conferma della volontà abdicativa o transattiva delle parti stesse.

Art. 69 – Divieto di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa atipici e conversione del contratto

«1. I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa instaurati senza l'individuazione di uno specifico progetto, programma di lavoro o fase di esso ai sensi dell'articolo 61, comma 1, sono considerati rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato sin dalla data di costituzione del rapporto.

2. Qualora venga accertato dal giudice che il rapporto instaurato ai sensi dell'articolo 61 sia venuto a configurare un rapporto di lavoro subordinato, esso si trasforma in un rapporto di lavoro subordinato corrispondente alla tipologia negoziale di fatto realizzatasi tra le parti.

3. Ai fini del giudizio di cui al comma 2, il controllo giudiziale è limitato esclusivamente, in conformità ai principi generali dell'ordinamento, all'accertamento della esistenza del progetto, programma di lavoro o fase di esso e non può essere esteso fino al punto di sindacare nel merito valutazioni e scelte tecniche, organizzative o produttive che spettano al committente».

La norma in esame, che disciplina la conversione del contratto – sanzione estrema per coloro che violano la disciplina sul lavoro a progetto – si compone di due previsioni distinte.

La conversione prevista dal primo comma dell'articolo 69 D.Lgs. 276/2003 colpisce gli imprenditori che abbiano omesso completamente la individuazione di un progetto o programma di lavoro nel disciplinare una collaborazione coordinata e continuativa. Tale conversione comporta la riqualificazione del rapporto *ex ante* in contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

La Circolare del Ministero del Lavoro n. 1/2004 precisa inoltre che si tratta di una presunzione relativa che può essere superata qualora il committente fornisca in giudizio la prova della esistenza di un rapporto di lavoro effettivamente autonomo. Si ha, pertanto, un'inversione dell'onere della prova, in quanto al lavoratore è sufficiente dimostrare l'assenza di un progetto o programma di lavoro per ribaltare sul datore di lavoro l'onere di dimostrare l'autonomia del rapporto.

Il secondo comma della medesima norma disciplina, invece, le conseguenze della violazione ad opera del committente dell'autonomia originariamente pattuita, in corso di rapporto. È evidente, dunque, che il Giudice avrà dovuto preventivamente accertare che non si stia versando nella tipologia

disciplinata dal primo comma. Una volta accertata l'esistenza del programma o progetto nella pattuizione contrattuale ed averne valutato la consistenza effettiva, nell'ambito del giudizio previsto dal secondo comma, dovrà accertare se, nonostante l'esistenza del progetto o programma di lavoro, siano venuti in essere, in concreto, anche gli indici della subordinazione. Il controllo del Giudice, tuttavia, non può essere esteso fino al punto di sindacare nel merito valutazioni e scelte tecniche, organizzative o produttive che spettano al committente.

Come sopra detto, uno strumento per evitare il sorgere di problematiche inerenti la qualificazione del rapporto è la certificazione del contratto, cioè una qualificazione volontaria data dalle parti al contratto avanti ad un organo appositamente competente (per es. Direzione Provinciale del Lavoro, Università). In tal caso, infatti, la Direttiva del Ministero del lavoro 18 settembre 2008, ha stabilito che si dovrà concentrare l'accertamento ispettivo esclusivamente su quei contratti che non siano già stati sottoposti al vaglio di una delle commissioni di certificazione e che le collaborazioni a progetto certificate saranno oggetto di ispezione solo a seguito di richiesta di intervento del lavoratore interessato e semprechè sia fallito il tentativo di conciliazione monocratica. Negli altri casi, gli ispettori devono acquisire tutti gli elementi utili a valutare la corretta qualificazione del rapporto di lavoro in linea con quanto precisato nelle Circolari del Ministero del lavoro 1/2004 e 17/2006.

4. QUANDO È POSSIBILE UTILIZZARE LA COLLABORAZIONE A PROGETTO?

Per una rassegna analitica delle ipotesi di utilizzo lecito del contratto di collaborazione a progetto da parte delle parrocchie e degli altri enti ecclesiastici si veda la tabella pubblicata nell'articolo *La corretta qualificazione del lavoro e delle collaborazioni onerose* in questo stesso numero.

Sulla base di quanto sopra esposto, e sempre previa verifica nel caso concreto, le figure cui è possibile applicare il contratto di collaborazione coordinata e continuativa nella modalità a progetto potrebbero essere ad esempio:

- responsabile o addetto ad un'attività diversa da quella di religione e culto (iniziative ricreative e di intrattenimento per ragazzi);
- organista e direttore del coro;
- archivista.

5. FONTI

- D.Lgs. 276/2003
- Circolare del Ministero del Lavoro n. 1/2004
- Circolare INPS n. 9/2004

- Circolare INPS n. 103/2004
- Circolare del Ministero del Lavoro n. 17/2006
- L. 296/2006
- Circolare del Ministero del lavoro n. 4/2008
- Direttiva del Ministro del Lavoro del 18.9.2008

L'articolo integra quanto riportato in
"La gestione e l'amministrazione della parrocchia" al capitolo 8, par. 5

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

LA CORRETTA QUALIFICAZIONE DEL LAVORO E DELLE COLLABORAZIONI ONEROSE*

La scelta della forma contrattuale più adatta per disciplinare un particolare rapporto di lavoro retribuito può essere operata solo dopo aver messo in evidenza i criteri mediante i quali analizzare e qualificare gli elementi che lo caratterizzano (es. tipo di mansioni, ambito di autonomia del lavoratore, durata del contratto, modalità di inserimento del lavoratore all'interno dell'attività del datore di lavoro, ecc.); infatti solo l'adozione di un corretto metodo di analisi può garantire che il nascente rapporto di lavoro sia utile per l'ente datore di lavoro, sia conforme alla normativa e, non violi il naturale dovere di giustizia.

Così facendo l'ente ecclesiastico ha una buona garanzia di non esporre al rischio di future rivendicazioni del lavoratore – con conseguenti e significativi oneri economici, finanziari e organizzativi – e adempie al dovere previsto dal canone 1286, § 2: «*Gli amministratori dei beni retribuiscano con giustizia e onestà i lavoratori dipendenti, così che essi siano in grado di provvedere convenientemente alle necessità proprie e dei loro familiari*».

Tali rischi, infatti, derivano non solo da un contratto mal impostato che sarà anche mal gestito, ma anche dalla circostanza che il nostro ordinamento frequentemente prevede la sanzione della *conversione* del contratto illecito; come esempio si vedano gli articoli 27¹ e 69² della Legge Biagi

* Dagli atti del Convegno Nazionale degli Economisti – Chianciano 16-18 marzo 2009.

¹ Somministrazione irregolare «1. Quando la somministrazione di lavoro avvenga al di fuori dei limiti e delle condizioni di cui agli articoli 20 e 21, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e), il lavoratore può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo, con effetto dall'inizio della somministrazione».

² Divieto di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa atipici e conversione del contratto, «1. I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa instaurati senza l'individuazione di uno specifico progetto, programma di lavoro o fase di esso ai sensi dell'articolo 61, comma 1, sono considerati rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato sin dalla data di costituzione del rapporto. 2. Qualora ven-

(D.Lgs. 276/2003) che dispongono la conversione di alcuni rapporti di lavoro non subordinato – stipulati in carenza di determinate condizioni o per fini soltanto elusivi (può accadere al co.co.pro., al lavoro autonomo occasionale, all'appalto non genuino di servizi) – nel contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

Questa reazione dell'ordinamento si spiega in ragione del fatto che il lavoro subordinato a tempo indeterminato offre al lavoratore, più di qualsiasi altro tipo di rapporto di lavoro, un'ampia gamma di garanzie quali la sicurezza della retribuzione e una forte limitazione del diritto del datore di lavoro di sospendere o interrompere il rapporto medesimo (cf l'istituto del licenziamento).

Lo stesso non può invece dirsi per altri tipi di contratto (per es. il lavoro autonomo, il lavoro parasubordinato, il lavoro occasionale, tutti naturalmente connotati dalla durata temporanea) che espongono il lavoratore all'incertezza circa la continuità del rapporto medesimo e la persistenza della fonte di sostentamento.

Infine si tenga presente che accanto ai rapporti di *lavoro autonomo*, *parasubordinato* e *subordinato*, esistono altri istituti giuridici che possono essere utilizzati nell'ambito di attività commerciali: si tratta dell'*associazione in partecipazione* e dell'*affitto d'azienda*. Il primo permette all'affittuario di partecipare agli utili di una impresa conferendo il proprio lavoro personale, mentre con il secondo il proprietario di una azienda ne trasferisce – temporaneamente – la gestione ad un terzo (affittuario).

Si tenga presente che anche questi contratti, quando utilizzati in modo improprio, possono essere convertiti in rapporti di lavoro subordinato.

1. ELEMENTI PER UNA CORRETTA VALUTAZIONE

In primo luogo è necessario aver coscienza della interrelazione che intercorre tra il grado di *sicurezza* assicurato al dipendente e la *rigidità* nella gestione imposta al datore di lavoro; l'ordine con cui sono elencati i seguenti rapporti di lavoro indica anche un crescente grado di sicurezza e rigidità:

1. lavoro autonomo³,

ga accertato dal giudice che il rapporto instaurato ai sensi dell'articolo 61 sia venuto a configurare un rapporto di lavoro subordinato, esso si trasforma in un rapporto di lavoro subordinato corrispondente alla tipologia negoziale di fatto realizzata tra le parti. 3. Ai fini del giudizio di cui al comma 2, il controllo giudiziale è limitato esclusivamente, in conformità ai principi generali dell'ordinamento, all'accertamento della esistenza del progetto, programma di lavoro o fase di esso e non può essere esteso fino al punto di sindacare nel merito valutazioni e scelte tecniche, organizzative o produttive che spettano al committente».

³ Art. 2222 c.c., Contratto d'opera, «Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro IV».

2. lavoro parasubordinato (*collaborazione coordinata con o senza progetto* ex art. 61, D.Lgs. 276/2003),
3. lavoro subordinato a tempo determinato,
4. lavoro subordinato a tempo indeterminato⁴.

Si deve considerare poi che il legislatore ha sottratto alle parti la possibilità di modificare alcuni elementi dei contratti; come esempio valga il confronto tra il lavoro subordinato, che l'ordinamento presume a tempo indeterminato⁵, e il rapporto di lavoro autonomo e parasubordinato ove è invece naturale l'apposizione di un termine che le parti possono gestire in discreta autonomia.

L'attenzione non deve però limitarsi alla durata "indeterminata" del rapporto (anche se è molto significativa) in quanto l'ordinamento – attraverso i Contratti Collettivi Nazionali e le leggi particolari – assoggetta il contratto di lavoro subordinato a molti altri vincoli ugualmente indisponibili alle parti, quali la quantificazione minima della retribuzione, la determinazione dei giorni di ferie e di permesso, l'inquadramento delle mansioni, ecc.

In secondo luogo occorre coordinare questi tipi di contratto/rapporto (di natura civile) con altre disposizioni introdotte per promuovere alcune fattispecie contrattuali o per limitare quelle applicazioni elusive⁶ che negli anni sono state riscontrate.

Nel corso degli ultimi anni, infatti, sono state precisate le caratteristiche dell'*appalto genuino di servizi* o di *mano d'opera* (art. 29, D.Lgs. 276/2003), della *collaborazione coordinata e continuativa senza necessità di un progetto* (art. 61, c. 3, D.Lgs. 276/2003), del cosiddetto *mini co.co.co.* (art. 61, c. 2, D.Lgs. 276/2003), della *somministrazione di lavoro* (art. 20, D.Lgs. 276/2003) e del *lavoro accessorio* (art. 70, D.Lgs. 276/2003).

Si deve però evitare di considerare questi istituti come ulteriori ipotesi di contratti di lavoro in quanto questi interventi normativi hanno inteso precisare le condizioni che permettono al datore di lavoro di utilizzare un particolare tipo di contratto di lavoro nella certezza di evitare condotte che potrebbero essere qualificate elusive e quindi sanzionate.

Di seguito si illustrano alcuni esempi di come i più recenti interventi legislativi si devono coordinare con gli istituti fondamentali disciplinati dal codice civile:

⁴ Art. 2094 c.c. «È prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore».

⁵ Art 1, c. 1, D.Lgs. 368/2001 «01. Il contratto di lavoro subordinato è stipulato di regola a tempo indeterminato. 1. È consentita l'apposizione di un termine alla durata del contratto di lavoro subordinato a fronte di ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo, anche se riferibili alla ordinaria attività del datore di lavoro».

⁶ La pratica elusiva intende aggirare le normative poste a tutela delle posizioni giuridiche dei lavoratori subordinati o a evitare i versamenti di natura fiscale, previdenziale e assicurativa.

- il lavoro parasubordinato, ordinariamente disciplinato attraverso la *collaborazione coordinata a progetto* può, in determinati casi, e ricorrendo alcune condizioni, configurarsi come *collaborazione coordinata e continuativa senza progetto* (es. mini co.co.co.);
- il rapporto di lavoro subordinato o autonomo può in presenza di precise condizioni assumere la forma del cosiddetto *lavoro accessorio* (istituto che semplifica gli adempimenti burocratici e riduce gli oneri previdenziali e non comporta oneri fiscali);
- il lavoro autonomo può essere prestato da un libero professionista che sceglie di restare in regime “ordinario” IVA e IRPEF oppure dal medesimo professionista che invece sceglie di qualificarsi come *contribuente minimo* (così non addebita l’IVA sulle prestazioni rese e il suo reddito è assoggettato ad imposta sostitutiva e non ad IRPEF);
- una mansione/opera (pulizia) può essere affidata ad un proprio lavoratore subordinato a tempo indeterminato, oppure ad un imprenditore mediante la conclusione di un genuino contratto di appalto di servizi.

Purtroppo anche a motivo di questa sovrapposizione di norme e istituti giuridici, del loro succedersi frenetico e della eccessiva preoccupazione di limitare gli oneri connessi al compenso dovuto al lavoratore (fiscali, previdenziali, assicurativi, nonché quelli derivanti dalla burocrazia) si possono generare pericolosi equivoci in quanto i datori di lavoro tendono a scegliere la disciplina da applicare al concreto rapporto di lavoro in base a *motivazioni solo parziali*. Ad esempio, si “vuole” che il contratto:

- permetta l’apposizione della clausola del “tempo determinato” o comunque consenta che il rapporto possa essere concluso unilateralmente e con semplicità;
- consenta l’applicazione di una normativa che limiti il più possibile i costi connessi (previdenza, fisco e assicurazioni sociali) o che addirittura li escluda;
- permetta al datore di lavoro di gestire il rapporto sottostante con estrema flessibilità (es. le mansioni devono poter rimanere indeterminate, il diritto alle ferie non deve essere previsto o deve poter essere rinunciabile dal collaboratore, l’orario settimanale e giornaliero deve essere solo indicativo).

2. ESEMPI DI SCELTE ERRATE O PARZIALI

Un classico esempio degli effetti distorti provocati da una carenza di chiarezza – non sempre in buona fede – è la richiesta (o il suggerimento) di qualificare i rapporti di lavoro come *lavoro autonomo ed occasionale* al fine di “pagare il collaboratore in ritenuta d’acconto”. Nella fantasia dei soggetti coinvolti (non solo del committente, ma talvolta anche di chi lo consiglia)⁷ questa scelta garantirebbe:

- di costituire un rapporto di lavoro che permane fintanto che ve ne sia la necessità;

- di eliminare quasi del tutto gli oneri previdenziali;
- di non doversi accollare il costo del TFR;
- di non dover sottoscrivere alcun contratto e di lasciare indeterminate le mansioni e l'orario di lavoro.

In realtà la possibilità di “pagare il collaboratore in ritenuta d’acconto” è fondata ma non è così anarchica e sempre disponibile come la si vuol invece ritenere; è infatti ammessa solo in presenza di determinate condizioni:

- le mansioni richieste al lavoratore non devono essere riconducibili al lavoro subordinato, ma al lavoro autonomo e il contratto che lo disciplina sarà dunque un *contratto d’opera*;
- la prestazione assunta dal lavoratore autonomo non deve rientrare tra quelle per lui abituali (se invece così fosse si resterebbe nell’ambito del lavoro professionale e il compenso dovrebbe essere assoggettato anche ad IVA, ai sensi dell’art. 5, D.P.R. 633/1972⁸);
- l’opera o il servizio assunto dal lavoratore autonomo deve essere determinato, poiché il compenso non dipende dal tempo richiesto per la sua realizzazione ma solo dal risultato ottenuto;
- il lavoratore autonomo non può essere soggetto al potere direttivo e gerarchico del committente, nemmeno per quanto riguarda l’orario giornaliero;
- gli oneri previdenziali devono comunque essere versati (per la parte che eccede la quota di compenso esente);
- gli adempimenti burocratici sono semplificati, ma il rapporto non può essere “invisibile” alla pubblica amministrazione (es. la ritenuta fiscale deve essere versata, la certificazione dei compensi deve essere consegnata al lavoratore, il mod. 770 deve essere compilato e il compenso è soggetto a IRAP e alla relativa dichiarazione annuale).

Un altro esempio di uso distorto di alcune possibilità concesse dall’ordinamento è rappresentato dalla scelta di concludere un contratto di appalto di servizi, *non genuino*:

- l’appalto non è genuino quando il lavoratore risulta di fatto alle dipendenze e soggetto alla subordinazione gerarchica dell’appaltatore;

⁷ A onor del vero occorre segnalare che, talvolta, la proposta di disciplinare in modo ambiguo il rapporto di lavoro – se non anche di gestirlo “in nero” – nasce dal collaboratore stesso che ritiene più conveniente rinunciare alle garanzie previdenziali, assicurative e al TFR per incassare immediatamente un compenso maggiore. Purtroppo il committente/datore di lavoro ritiene erroneamente che in questa ipotesi non vi sia alcun pericolo per l’ente ecclesiastico; in realtà il collaboratore/lavoratore può in ogni momento, anche successivamente al termine del rapporto, chiedere l’intervento del giudice per ottenere la corretta riqualificazione del rapporto.

⁸ Art. 5. Esercizio di arti e professioni. «*Per esercizio di arti e professioni si intende l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l’esercizio in forma associata delle attività stesse*».

- l'appalto è invece improprio quando la prestazione dedotta in contratto non può essere affidata a terzi⁹.

La ragione che spinge a preferire il contratto di appalto rispetto ad un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è la sua maggiore flessibilità in quanto:

- la durata dell'appalto è rimessa alla volontà delle parti, mentre il contratto di lavoro subordinato è tendenzialmente a tempo indeterminato;
- il lavoratore dipendente non può essere sostituito, mentre il personale reso disponibile dall'appaltatore può essere più facilmente sostituito;
- gli adempimenti amministrativi e contabili connessi al contratto di appalto si esauriscono nella registrazione della fattura dell'appaltatore, mentre quelli relativi ad un lavoratore dipendente sono significativamente maggiori.

Per questi e altri motivi è così accaduto che il contratto di appalto sia stato usato, al di là di quanto previsto dall'articolo 1655 del codice civile, per mascherare un vero rapporto di lavoro subordinato esistente tra il committente e il dipendente dell'appaltatore; ciò si verifica ogniqualvolta le modalità con cui si realizza un servizio rivelano che la "organizzazione dei mezzi necessari" non è stata assunta dall'appaltatore ma lasciata al committente, oppure quando la gestione dell'affare non è un rischio assunto dall'appaltatore ma è "scaricato" sul committente attraverso la determinazione del corrispettivo non in relazione al servizio realizzato ma al tempo impiegato dai dipendenti per realizzarlo.

Proprio per limitare quanto più possibile un uso improprio ed elusivo del contratto di appalto di servizi il legislatore è intervenuto ripetutamente¹⁰ al fine di precisarne i confini.

3. CONCLUSIONI

Queste considerazioni non intendono, evidentemente, esaurire il pro-

⁹ Non tutte le attività gestite dall'ente ecclesiastico possono infatti essere appaltate a terzi ma solo quelle configurabili come un'autonoma e indipendente attività di impresa o una prestazione di contratto d'opera (es. servizi di pulizia, organizzazione di attività di animazione, ecc.). Invece quelle proprie dell'ente ecclesiastico (attività di religione e culto, ex art. 16, lett. a L. 222/1985) non possono essere esternalizzate in quanto ne costituiscono il "cuore" e devono essere necessariamente gestite direttamente dallo stesso.

¹⁰ Art. 1, L. 1369/1960, ora abrogato, «È vietato all'imprenditore di affidare in appalto o in subappalto o in qualsiasi altra forma, anche a società cooperative, l'esecuzione di mere prestazioni di lavoro mediante impiego di manodopera assunta e retribuita dall'appaltatore o dall'intermediario, qualunque sia la natura dell'opera o del servizio cui le prestazioni si riferiscono. È altresì vietato all'imprenditore di affidare ad intermediari, siano questi dipendenti, terzi o società anche se cooperative, lavori da eseguirsi a cottimo da prestatori di opere assunti e retribuiti da tali intermediari. È considerato appalto di mere prestazioni di lavoro ogni forma di appalto o sub-

blema della corretta qualificazione dei rapporti di lavoro ma solo offrire agli amministratori degli enti ecclesiastici e degli enti civili attraverso i quali la Chiesa opera spunti di riflessione e criteri affidabili per gestire il lavoro retribuito nel rispetto del principio della giustizia sostanziale e nella sicurezza di evitare per quanto possibile future controversie.

Così, riprendendo i due ambiti sopra descritti (la corretta qualificazione civilistica del rapporto di lavoro e il coordinamento con le norme speciali), per individuare il miglior inquadramento giuridico di *quel particolare* rapporto di lavoro retribuito, si deve abbandonare un modo di ragionare che presta attenzione innanzitutto o solo alle implicazioni economiche e alla flessibilità della gestione del lavoratore, per assumere invece come primo criterio l'analisi delle mansioni e dei servizi di cui l'ente ha necessità.

Questa analisi permette di individuare il tipo di rapporto di lavoro che potrà/dovrà essere instaurato – *subordinato, parasubordinato o autonomo* – in riferimento alle particolari mansioni che si intendono affidare al lavoratore: – alcune ammettono soltanto il contratto di lavoro subordinato perché per essere svolte è necessario che il datore di lavoro eserciti il suo potere direttivo (es. incarichi di segreteria, di sacrestano);

appalto, anche per esecuzione di opere o di servizi, ove l'appaltatore impieghi capitali, macchine ed attrezzature fornite dall'appaltante, quand'anche per il loro uso venga corrisposto un compenso all'appaltante. [...] I prestatori di lavoro, occupati in violazione dei divieti posti dal presente articolo, sono considerati, a tutti gli effetti, alle dipendenze dell'imprenditore che effettivamente abbia utilizzato le loro prestazioni»;

art. 1, L. 196/1997 (Pacchetto Treu) ora abrogato, «1. Contratto di fornitura di prestazioni di lavoro temporaneo. 1. Il contratto di lavoro temporaneo è il contratto mediante il quale un'impresa di fornitura di lavoro temporaneo, di seguito denominata «impresa fornitrice», iscritta all'albo previsto dall'articolo 2, comma 1, pone uno o più lavoratori, di seguito denominati «prestatori di lavoro temporaneo», da essa assunti con il contratto previsto dall'articolo 3, a disposizione di un'impresa che ne utilizzi la prestazione lavorativa, di seguito denominata «impresa utilizzatrice», per il soddisfacimento di esigenze di carattere temporaneo individuate ai sensi del comma 2»;

art. 29, L. 276/2003 (Legge Biagi) «Appalto. 1. Ai fini della applicazione delle norme contenute nel presente titolo, il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 1655 del codice civile, si distingue dalla somministrazione di lavoro per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa. [...] 3-bis. Quando il contratto di appalto sia stipulato in violazione di quanto disposto dal comma 1, il lavoratore interessato può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo. In tale ipotesi si applica il disposto dell'articolo 27, comma 2».

- altre invece possono essere svolte senza richiedere necessariamente un rapporto di lavoro subordinato (es. la pulizia degli ambienti parrocchiali può essere oggetto di un contratto di lavoro subordinato concluso direttamente dalla parrocchia, oppure di *lavoro accessorio*, oppure di un contratto di appalto di servizi affidato ad un terzo soggetto che vi provvederà con propri dipendenti);
- altre ancora possono essere oggetto sia di un rapporto di lavoro parasubordinato, e dunque dedotte in un contratto di collaborazione a progetto, sia di un classico lavoro subordinato (es. l’allestimento dell’archivio parrocchiale, la fase di start-up di una nuova attività di RSA di un ente ecclesiastico o di una fondazione);
- infine alcuni compiti possono essere affidati sia ad un lavoratore autonomo, sia ad un lavoratore subordinato (es. organista o direttore del coro).

Già da questa breve rassegna di esempi appare chiaramente che in presenza di alcune circostanze la scelta possa muoversi anche in direzioni opposte (lavoro subordinato o autonomo); tuttavia questo ampio spazio di discrezionalità potrebbe ridursi sensibilmente (e privilegiare solo una particolare direzione) in ragione delle circostanze concrete e singolari che caratterizzano quel particolare incarico e delle attese delle parti contraenti.

Così, per esempio, l’incarico per la pulizia degli ambienti parrocchiali mal sopporta l’uso del contratto di appalto di servizi qualora il committente, oltre a voler esercitare il potere di controllo e sorveglianza permessi dall’articolo 1662 del codice civile, intenda anche dirigere ed organizzare il lavoro degli addetti; infatti in tal caso verrebbe meno la genuinità dell’appalto e il rapporto sarebbe qualificato come lavoro subordinato a tempo indeterminato.

Proprio applicando questo metodo di analisi si è costruita la seguente tabella che vuole offrire almeno una iniziale ipotesi di lettura dei diversi compiti e mansioni che caratterizzano le più ricorrenti figure di lavoratori degli enti ecclesiastici, in vista della scelta del tipo di contratto da utilizzare e delle sue ulteriori e particolari qualificazioni.

L’articolo integra quanto riportato in
“La gestione e l’amministrazione della parrocchia” al capitolo 8

FIGURA PROFESSIONALE E MANSIONI ASSEGNATE	NATURA CIVILISTA	CONTRATTO E VARIANTI
direttore o coordinatore laico dell'oratorio, della pastorale giovanile (con compiti pastorali)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro parasubordinato</i> • <i>lavoro subordinato</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Co.Co.Pro</i> (da certificare) • <i>lavoro subordinato</i>
responsabile laico dell'oratorio (senza compiti di natura pastorale)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro parasubordinato</i> • <i>lavoro subordinato</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Co.Co.Pro</i> (da certificare) • <i>lavoro subordinato</i>
collaboratore impegnato in un'attività della parrocchia diversa da quelle di <i>religione e culto</i> (es. iniziative ricreative e di intrattenimento per i ragazzi, attività di doposcuola, insegnante di lingua italiana per stranieri, ecc.)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro autonomo</i> • <i>lavoro parasubordinato</i> (se ne ricorrono le condizioni) • <i>lavoro subordinato a tempo indeterminato</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro autonomo</i> nella forma del <i>contratto d'opera</i> <ul style="list-style-type: none"> - libero professionista (con addebito IVA o in regime speciale del <i>contribuente minimo</i>) • <i>Co.Co.Pro.</i> • <i>Co.Co.Co. senza progetto</i> (durata inferiore a 30 giorni e meno di 5.000 euro di compensi) • <i>lavoro accessorio</i> • <i>lavoro subordinato a tempo indeterminato</i> (anche <i>part-time</i>)
addetto alla segreteria parrocchiale e altre mansioni d'ufficio	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro subordinato</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro subordinato</i> • <i>lavoro accessorio</i> (nel caso in cui sia impegnato un pensionato)
economista della parrocchia (coadiuva il parroco eseguendone le direttive in ordine alla amministrazione e alla cura dei beni ecclesiastici), amministratore di una fondazione ecclesiastica	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro autonomo</i> • <i>lavoro subordinato</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro autonomo</i> nella forma del <i>contratto d'opera</i> <ul style="list-style-type: none"> - libero professionista (con addebito IVA o in regime speciale del <i>contribuente minimo</i>) • <i>lavoro subordinato</i>
organista, direttore del coro	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro autonomo</i> • <i>lavoro subordinato</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro autonomo</i> nella forma del <i>contratto d'opera</i> <ul style="list-style-type: none"> - libero professionista (con addebito IVA o in regime speciale del <i>contribuente minimo</i>)

		<ul style="list-style-type: none"> • lavoro subordinato a tempo indeterminato (anche part-time) • Co.Co.Pro. con o senza progetto (durata inferiore a 30 giorni e meno di 5.000 € di compensi) purché vi sia realmente un progetto • lavoro accessorio (nel caso in cui sia impegnato un pensionato senza limitazioni di tempo, o uno studente solo il fine settimana e durante le vacanze scolastiche)
sacrestano (vi è un apposito CCNL)	• lavoro subordinato	• lavoro subordinato
addetti alle pulizie e alle manutenzioni, giardinaggio	<ul style="list-style-type: none"> • lavoro subordinato • appalto 	<ul style="list-style-type: none"> • lavoro subordinato a tempo indeterminato (anche part-time) • contratto d'appalto concluso da un imprenditore (con addebito IVA o in regime speciale del contribuente minimo) • lavoro accessorio
addetti al bar parrocchiale o ad altro esercizio commerciale	<ul style="list-style-type: none"> • lavoro subordinato • affitto d'azienda • associazione in partecipazione 	<ul style="list-style-type: none"> • lavoro subordinato • contratto di associazione in partecipazione con conferimento di solo lavoro • affitto d'azienda (l'attività non è più dell'ente ecclesiastico ma dell'affittuario) • lavoro accessorio (nel caso in cui sia impegnato un pensionato)
cuochi e inservienti di un centro per i poveri	• lavoro subordinato	<ul style="list-style-type: none"> • lavoro subordinato • lavoro accessorio (nel caso in cui sia impegnato un pensionato)

<p>custode e/o servizio di portineria (anche prevedendo i servizi accessori previsti dal CCNL dei custodi di stabili)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro subordinato</i> • <i>appalto di servizi</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro subordinato</i> • <i>contratto d'appalto concluso da un imprenditore (con addebito IVA o in regime speciale del contribuente minimo)</i>
<p>custode e/o servizio di portineria cui sono affidati compiti di cura degli ambienti e sorveglianza dei medesimi che eccedono quelli ammessi dal CCNL dei custodi di stabili; può anche essere previsto l'uso di un'abitazione (come alloggio di servizio o come benefit o mediante un ordinario contratto di comodato o locazione)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro subordinato</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro subordinato cui si aggiunge l'uso dell'immobile:</i> <ul style="list-style-type: none"> - come alloggio di servizio (se vi è un vero custode) - come benefit - mediante un contratto di locazione o comodato
<p>collaboratore degli uffici di Curia</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro subordinato</i> • <i>lavoro parasubordinato</i> • <i>lavoro autonomo</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro subordinato (anche a part-time e a tempo determinato se vi sono le condizioni)</i> • <i>Co.co.pro (se il servizio richiesto ha tutte le caratteristiche di un progetto, un programma o una fase di lavoro)</i> • <i>contratto d'opera (se le mansioni possono essere considerate come una consulenza: es. l'architetto che verifica alcuni aspetti delle richieste di autorizzazione per realizzare interventi sugli immobili, o l'avvocato che controlla i testi di un contratto)</i>
<p>collaboratori impegnati in attività caritative</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro subordinato</i> • <i>lavoro parasubordinato</i> • <i>lavoro autonomo</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>lavoro subordinato (anche nella forma del lavoro accessorio)</i> • <i>Co.co.pro (se il servizio richiesto ha tutte le caratteristiche di un progetto, un programma o una fase di lavoro)</i> • <i>contratto d'opera (se le prestazioni richieste possono essere svolte autonomamente dal lavoratore, salvo comunque il coordinamento con il committente: es. il medico o lo psicologo di un centro di prima accoglienza, l'avvocato in un centro di ascolto)</i>