

Circolare n. 19/2016
Prot. n. 13733/2016

ALLA FEDERAZIONE NAZIONALE DEI COLLEGI IP.AS.VI.
AI COLLEGI PROVINCIALI IP.AS.VI.
ALLE AZIENDE A.S.L.
ALLE AZIENDE OSPEDALIERE
AGLI ISTITUTI PENITENZIARI
AGLI ISTITUTI DI RICOVERO E CURA
ALLE COOPERATIVE E STUDI ASSOCIATI
ALLE UNIVERSITÀ ED ISTITUTI DI FORMAZIONE
ALLE SOCIETÀ, FONDAZIONI E ASSOCIAZIONI
AGLI STUDI MEDICI
AI MEDICI DI MEDICINA GENERALI
AI LABORATORI ANALISI PRIVATI E CONVENZIONATI
A TUTTI I COMMITTENTI DI AREA SANITARIA

Loro sedi

OGGETTO: Ulteriori chiarimenti sull'assoggettamento previdenziale delle prestazioni professionali occasionali - I contratti di lavoro occasionale dopo l'entrata in vigore del D.lgs n. 81/2015 (Jobs Act)

SOMMARIO:

1. LE PRESTAZIONI PROFESSIONALI OCCASIONALI: L'OBBLIGO DI ISCRIZIONE E CONSEGUENTE CONTRIBUZIONE AD ENPAPI
2. IL LIMITE DEI 5.000 EURO DI CUI ALL'ART. 44, COMMA 2, DEL DL N. 269/2003: INAPPLICABILITÀ AGLI ISCRITTI ENPAPI
3. I CONTRATTI DI LAVORO OCCASIONALE DOPO L'ENTRATA IN VIGORE DEL D.LGS N. 81/15: LE COLLABORAZIONI OCCASIONALI
4. L'OBBLIGO DI ISCRIZIONE AD ENPAPI: COMUNICAZIONE DEI COMPENSI E VERSAMENTO DELLA CONTRIBUZIONE
5. ERRATI VERSAMENTI ALLA GESTIONE SEPARATA INPS: INUTILIZZABILITÀ AI FINI PENSIONISTICI ED APPLICAZIONE DEL REGIME SANZIONATORIO VIGENTE
6. UN ESEMPIO CONCRETO DI PRESTAZIONI PROFESSIONALI OCCASIONALI: INCARICHI CONFERITI ED AUTORIZZATI AI DIPENDENTI PER LE ATTIVITÀ DI DOCENZA, FORMAZIONE E PARTECIPAZIONE A COMMISSIONI D'ESAME

Nello svolgimento dell'attività di vigilanza svolta dall'Ufficio Ispettivo ENPAPI, sono emerse alcune problematiche concernenti la rilevanza della "occasionalità" della prestazione nell'esercizio dell'attività professionale infermieristica.

Nonostante la questione sia stata già più volte affrontata dall'Ente in diverse circolari, considerate le novità introdotte in materia dal D.lgs n. 81/2015 (Jobs Act), si ritiene opportuno fornire ulteriori chiarimenti al riguardo.

Si precisa, inoltre, che la questione in oggetto sarà esaminata sia sotto l'aspetto previdenziale che fiscale.

1. LE PRESTAZIONI PROFESSIONALI OCCASIONALI: L'OBBLIGO DI ISCRIZIONE E CONSEGUENTE CONTRIBUZIONE AD ENPAPI

Per una coerente impostazione della problematica concernente le prestazioni professionali occasionali, occorre distinguere l'ambito di applicazione delle disposizioni di cui ai commi 25 e 26, dell'art. 2 della Legge n. 335/1995.

L'art. 2, comma 25, della Legge n. 335/95 ha attribuito al Governo il potere di emanare il D.lgs n. 103/96 con il quale, a decorrere dal 1° gennaio 1996, sono state istituite forme autonome di previdenza obbligatoria volte a tutelare i *"soggetti che svolgono attività autonoma di libera professione senza vincolo di subordinazione, il cui esercizio è condizionato all'iscrizione in appositi albi o elenchi [...] ancorché contemporaneamente svolgano attività di lavoro dipendente"*.

Per effetto del combinato disposto di cui agli art. 1 e 3, comma 1, lett. b) del citato D.lgs n. 103/96, sono state costituite le casse di previdenza dei liberi professionisti (di seguito anche i "Professionisti appartenenti alle Casse di categoria"), tra le quali l'Ente Nazionale di Previdenza e Assistenza della Professione Infermieristica (ENPAPI), destinato ad assicurare la tutela previdenziale della categoria professionale degli Infermieri iscritti ai relativi Albi provinciali tenuti dai Collegi IPASVI.

Il comma 25 della citata Legge n. 335/95 non ha, però, identificato le forme di esercizio delle professioni il cui esercizio è condizionato dall'iscrizione in appositi albi (di seguito anche le "Professioni Intellettuali") - come la professione Infermieristica o medica -, ma ha previsto che il loro semplice esercizio, in qualsiasi forma diversa da quella subordinata, fosse, di per sé, produttivo dell'insorgenza dell'obbligo di iscrizione e conseguente contribuzione presso l'Ente previdenziale di categoria.

Infatti, la stessa previsione che l'obbligo di copertura previdenziale scatti anche a favore di coloro che *"contemporaneamente svolgano attività di lavoro dipendente"* è chiaramente indicativa della circostanza che il legislatore non abbia condizionato tale tutela obbligatoria previdenziale

all'esercizio "prevalente od abituale" di una libera professione, quanto piuttosto al semplice esercizio di una Professione Intellettuale.

L'art. 2, comma 26, della citata Legge n. 335/1995, invece, ha istituito, sempre a decorrere dal 1° gennaio 1996, la Gestione Separata INPS, finalizzata all'estensione della tutela previdenziale obbligatoria anche nei confronti dei soggetti sprovvisti di un Ente previdenziale di categoria (di seguito anche i "Professionisti privi di Cassa"), che esercitino *"per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo [...]"*.

Il comma 26, pertanto, ha espressamente previsto, quale presupposto legittimante l'obbligo di iscrizione e conseguente contribuzione presso la Gestione Separata INPS, il carattere della "abitualità" dell'esercizio di un'attività di lavoro autonomo diversa dalle Professioni Intellettuali.

Alla luce di quanto sopra, è dunque evidente che:

- ai sensi del comma 25, l'iscrizione all'albo ed il concreto esercizio di una Professione Intellettuale, ancorché svolto contemporaneamente all'attività di lavoro dipendente, o anche in modo saltuario, episodico, occasionale e produttivo di reddito trascurabile, sono sufficienti di per sé a far sorgere l'obbligo di iscrizione e conseguente contribuzione presso il competente Ente previdenziale di categoria (ovvero ENPAPI, nel caso della categoria professionale degli Infermieri);
- ai sensi del comma 26, invece, l'obbligo di iscrizione e conseguente contribuzione presso la Gestione Separata INPS, sorge esclusivamente solo in capo ai Professionisti privi di Cassa che esercitino in modo abituale attività di lavoro autonomo diverse dalle Professioni Intellettuali.

Si ricorda, inoltre, che il Ministero del Lavoro, a seguito di un interpellato presentato da diverse casse di previdenza, con apposita nota del 5 agosto 1999 è intervenuto sulla problematica concernente la "non abitualità" o "occasionalità" dell'esercizio della professione, precisando quanto segue:

"In proposito, si rileva che, per una coerente impostazione della problematica occorre preliminarmente distinguere l'ambito di applicazione delle disposizioni di cui ai commi 25 e 26, dell'art. 2 della legge n. 335 del 1995.

Il carattere dell'abitualità dell'espletamento dell'attività professionale è richiesto espressamente, quale presupposto legittimante l'obbligo assicurativo, per i soli soggetti destinatari del menzionato comma 26 [...]. Infatti, sia il raccordo previsto, nell'ambito di detta disposizione, con il regime fiscale e sia l'assenza di una prescrizione che ponga a carico di detti soggetti l'obbligo del contributo minimo annuale induce a ritenere [...] che lo svolgimento da parte della platea individuata dal comma 26 di una attività saltuaria da cui consegua un reddito di entità trascurabile esoneri la stessa dagli obblighi sia assicurativi che fiscali.

h

Situazione diversa, invece, si configura, ad avviso di questo Ministero, per i destinatari del citato comma 25, per i quali sia lo stesso comma che l'articolo 1 del decreto legislativo n.103 del 1996, che ne costituisce attuazione, pongono, quali presupposti esclusivi per l'insorgenza dell'obbligo assicurativo, lo svolgimento di una attività autonoma di libera professione senza vincoli di subordinazione e l'iscrizione in appositi albi od elenchi.

Per detti destinatari, infatti, l'iscrizione all'albo ed il concreto dispiegamento dell'esercizio professionale, ancorché occasionale e produttivo di reddito trascurabile, sono sufficienti di per sé a costituire il rapporto assicurativo e conseguenti effetti'.

Per tutto quanto sopra esposto, si ribadisce ancora una volta quanto già chiarito con le precedenti circolari, ovvero che l'obbligo di iscrizione e conseguente contribuzione ad ENPAPI sorge quando ricorrono le seguenti condizioni:

- iscrizione ai relativi Albi provinciali tenuti dai Collegi IPASVI;
- esercizio dell'attività libero professionale infermieristica in qualsiasi forma diversa da quella subordinata, ancorché svolto contemporaneamente all'attività di lavoro dipendente, in modo occasionale e produttivo di reddito trascurabile.

2. IL LIMITE DEI 5.000 EURO DI CUI ALL'ART. 44, COMMA 2, DEL DL N. 269/2003: INAPPLICABILITÀ AGLI ISCRITTI ENPAPI

Come sopra precisato, l'art. 2, comma 26, della Legge n. 335/95 prevede che l'obbligo di copertura previdenziale presso la Gestione Separata INPS sorge in capo ai Professionisti privi di Cassa che esercitino per professione abituale attività di lavoro autonomo diverse dalle Professioni Intellettuali.

Conseguentemente, l'esercizio di una attività saltuaria da cui consegua un reddito di entità trascurabile, esonera tali professionisti dagli obblighi contributivi (ed anche fiscali).

Infatti, l'art. 44, comma 2, del DL n. 269/2003 esclude dall'obbligo contributivo nei confronti della Gestione Separata INPS le prestazioni di lavoro autonomo occasionale dalle quali derivi un reddito complessivo annuo inferiore a 5.000 euro.

Di contro, ai sensi dell'art. 2, comma 25, della citata Legge, l'iscrizione all'albo ed il semplice esercizio di una Professione Intellettuale in qualsiasi forma diversa da quella subordinata, anche se svolto in modo saltuario o occasionale e produttivo di reddito trascurabile, sono presupposti di per sé sufficienti a far sorgere, in capo ai Professionisti appartenenti alle Casse di categoria, l'obbligo di iscrizione e conseguente contribuzione presso il competente Ente previdenziale di riferimento.

Conseguentemente, i redditi percepiti da professionisti Infermieri che svolgano attività rientranti nell'oggetto della professione infermieristica senza vincolo di subordinazione, sono sempre e comunque soggetti a contribuzione presso ENPAPI senza alcuna soglia di esenzione.

Da quanto sopra, dunque, è evidente che il particolare regime previsto dal citato art. 44, comma 2, del DL n. 269/2003 esclusivamente in favore dei Professionisti privi di Cassa, non si applichi agli iscritti ENPAPI.

3. I CONTRATTI DI LAVORO OCCASIONALE DOPO L'ENTRATA IN VIGORE DEL D.LGS N. 81/15: LE COLLABORAZIONI OCCASIONALI

Il 25 giugno 2015 è entrato in vigore il D.lgs n. n. 81/2015 recante la "*Disciplina organica dei contratti di lavoro e la revisione della normativa in tema di mansioni, a norma dell'articolo 1, comma 7, della legge 10 dicembre 2014, n. 183*".

L'art. 2 del citato Decreto prevede che, a far data dal 1° gennaio 2016, ai rapporti di collaborazione che si concretino in "*prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro*", si debba applicare la disciplina del rapporto di lavoro subordinato.

Il Legislatore ha, però, espressamente escluso dall'ambito di applicazione di tale disposizione le collaborazioni di cui all'art. 409 del Codice di Procedura Civile (di seguito anche "*Collaborazioni Coordinate e Continuative*") prestate nell'esercizio delle Professioni Intellettuali per le quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali (v. art. 2, comma 1, lett. b) del D.lgs n. n. 81/2015).

A ciò si aggiunga che l'art. 52 del citato Decreto ha abrogato l'art. 61, comma 2, D.lgs n. 276/2003 (di seguito anche "*Riforma Biagi*"), con il quale il Legislatore aveva ritenuto non meritevoli della tutela del progetto le prestazioni occasionali (le cosiddette "*mini co.co.co.*", di seguito anche "*Collaborazioni Occasionali*") di breve durata e di modesto importo (30 giorni e 5.000 euro massimi nell'anno solare con lo stesso committente).

Al riguardo, si sottolinea che la Riforma Biagi aveva già escluso dal necessario riferimento al progetto le Collaborazioni Occasionali svolte nell'esercizio delle Professioni Intellettuali, sicché è evidente che l'abrogazione dell'art. 61, comma 2, D.lgs n. 276/2003 non abbia comportato alcun effetto ai fini della loro soggezione alla contribuzione obbligatoria nei confronti di ENPAPI.

Infatti, sotto il profilo giuridico e quindi anche previdenziale, le Collaborazioni Occasionali erano e restano a tutti gli effetti delle Collaborazioni Coordinate e Continuative e, pertanto, oggi come in passato, esse si iscrivono e sono soggette (già dai primi 5.000 euro) sempre e comunque ad ENPAPI, qualunque sia la durata e qualunque sia l'importo.

In sintesi, dunque, a seguito dell'entrata in vigore del D.lgs n. 81/2015, le aziende committenti ed i professionisti Infermieri possono continuare ad instaurare rapporti di Collaborazioni Coordinate e Continuative e Collaborazioni Occasionali per l'esercizio di attività rientranti nell'oggetto della professione infermieristica.

4. L'OBBLIGO DI ISCRIZIONE AD ENPAPI: COMUNICAZIONE DEI COMPENSI E VERSAMENTO DELLA CONTRIBUZIONE

Alla luce di quanto precisato nel precedente paragrafo n. 3, si ricorda che sono obbligatoriamente iscritti alla Gestione Principale ENPAPI i professionisti che esercitano l'attività professionale infermieristica in forma individuale (mediante titolarità di partita Iva individuale) o associata (tramite associazioni professionali, società tra professionisti, cooperative o agenzie), i quali sono tenuti a presentare apposita domanda di iscrizione, entro e non oltre 60 giorni dalla data di inizio dell'attività, con le modalità indicate dall'Ente (art. 1 e art. 2 del Regolamento di Previdenza).

L'obbligo di comunicazione dei compensi e di versamento della relativa contribuzione è posto totalmente a carico del professionista, la cui iscrizione avviene tanto d'ufficio, quanto su domanda dell'interessato.

Invece, sono obbligatoriamente iscritti alla Gestione Separata ENPAPI i professionisti che esercitano l'attività professionale infermieristica nella forma di Collaborazione Coordinata e Continuativa o di Collaborazione Occasionale, i quali sono tenuti a presentare apposita domanda di iscrizione, con le modalità indicate dall'Ente (art. 1 e art. 2 del Regolamento della Gestione Separata ENPAPI).

Sul punto, si deve ricordare che, nonostante il principio dell'esclusiva iscrivibilità dei professionisti alle competenti Casse professionali di categoria, sancito dalla più volte citata Legge n. 335/1995, nel corso degli anni si sono verificati numerosi casi di errate iscrizioni presso la Gestione Separata INPS, da parte di professionisti Infermieri titolari dei suddetti rapporti di collaborazione che, invero, avrebbero dovuto iscriversi ad ENPAPI.

Al fine di indirizzare le iscrizioni di tali professionisti presso il competente Ente previdenziale di categoria, si è ritenuto quindi opportuno uniformare il sistema contributivo applicato da ENPAPI con quello previsto dalla Gestione Separata INPS.

Pertanto, a seguito dell'introduzione del disposto di cui all'art. 8, comma 4-ter del DL n. 95/2012 (convertito in Legge n. 135/2012), è stata istituita la Gestione Separata ENPAPI, cui è stato attribuito il potere impositivo anche nei confronti dei committenti a far data dal 1° gennaio 2012.

Dunque, con l'istituzione della Gestione Separata ENPAPI sono variati esclusivamente gli adempimenti dichiarativi e contributivi conseguenti all'instaurazione di rapporti di collaborazione con Infermieri professionisti iscritti ai relativi Albi provinciali.

Nello specifico, gli adempimenti dichiarativi e contributivi relativi ai rapporti di Collaborazione Coordinata e Continuativa e Collaborazione Occasionale:

- dal 1° gennaio 1996 al 31 dicembre 2011, ai sensi dell'art. 2, comma 25, della Legge n. 335/95 e dell'art. 1 del D.lgs n. 103/1996, erano posti totalmente a carico del collaboratore;

- dal 1° gennaio 2012, ai sensi dell'art. 8, comma 4-ter del DL n. 95/2012 e come meglio precisato nella circolare n. 8/2013, devono essere effettuati presso la Gestione Separata ENPAPI e sono posti totalmente a carico del committente.

Dunque, l'obbligo di comunicazione dei compensi e di versamento della relativa contribuzione, dal 1° gennaio 2012, è posto esclusivamente in capo ai committenti, che hanno l'obbligo di registrare la propria posizione quale azienda contribuente presso la Gestione Separata ENPAPI, secondo le modalità indicate dall'Ente (art. 3 del Regolamento della Gestione Separata ENPAPI).

Pertanto, laddove si accerti l'erogazione, da parte di aziende committenti non registrate alla Gestione Separata ENPAPI, di compensi derivanti da rapporti di collaborazione non denunciati all'Ente, gli Uffici provvedono a:

- a) avviare le procedure di registrazione d'ufficio delle aziende committenti oggetto di accertamento presso la Gestione Separata ENPAPI;
- b) avviare le procedure di recupero coattivo del credito contributivo nei confronti delle medesime aziende, previo invito alla regolarizzazione spontanea della propria posizione da effettuarsi, nel termine assegnato dall'Ente, attraverso la trasmissione delle denunce dei compensi erogati ai collaboratori ed il versamento della contribuzione dovuta;
- c) applicare le sanzioni nei confronti dei committenti come previsto dalla normativa vigente in caso di evasione contributiva (v. art. 5 del Regolamento della Gestione Separata ENPAPI e circolare della Gestione Separata ENPAPI n. 15/2014).

Nel caso in cui, invece, emergano collaboratori non iscritti all'Ente, gli Uffici provvedono ad iscriverli d'ufficio alla Gestione Separata ENPAPI, senza applicare alcuna sanzione, e gli eventuali contributi versati dai committenti in assenza di iscrizione da parte del collaboratore sono considerati validi.

5. ERRATI VERSAMENTI ALLA GESTIONE SEPARATA INPS: INUTILIZZABILITÀ AI FINI PENSIONISTICI ED APPLICAZIONE DEL REGIME SANZIONATORIO VIGENTE NEI CONFRONTI DEI COMMITTENTI

Sul punto, si ricorda quanto già espressamente chiarito con la circolare della Gestione Separata ENPAPI n. 10/2013, ovvero che ogni eventuale versamento effettuato alla Gestione Separata INPS relativo a compensi percepiti da professionisti Infermieri iscritti ai relativi Albi provinciali nell'esercizio di attività rientranti nell'oggetto proprio della professione infermieristica, è effettuato ad un Ente previdenziale diverso dal titolare e, quindi, ad un Ente non competente.

Pertanto, i committenti che dovessero aver operato in tal senso, sono invitati a presentare domanda di rimborso alla sede INPS di competenza, onde ottenere il recupero della contribuzione erroneamente versata.

Al riguardo, si deve infatti sottolineare che la contribuzione erroneamente versata, essendo riconducibile a professionisti soggetti esclusivamente alla tutela previdenziale obbligatoria ENPAPI, non può essere valorizzata ai fini pensionistici da un istituto previdenziale diverso dal titolare, ovvero, non dà diritto all'erogazione delle prestazioni previdenziali da parte della Gestione Separata INPS.

Conseguentemente, in assenza di una richiesta di rimborso dei contributi erroneamente versati entro i termini prescrizionali, il committente decadrebbe dal diritto alla restituzione delle relative somme e gli importi versati a tale titolo rimarrebbero comunque inutilizzati presso l'INPS, con conseguente danno per il professionista Infermiere.

Si ricorda, inoltre, che a seguito della Deliberazione ENPAPI n. 142/2013 del 16.4.2013, non è stato applicato il regime sanzionatorio vigente solamente ai committenti che abbiano regolarizzato le proprie posizioni presso ENPAPI entro il 30 giugno 2014.

Eventuali regolarizzazioni successive al 30 giugno 2014 comporteranno, pertanto, l'applicazione del regime sanzionatorio vigente, non potendosi applicare i principi stabiliti dall'art. 116, comma 20, della Legge n. 388/2000.

Resta inteso che i contributi erroneamente versati all'INPS per il periodo antecedente al 1° gennaio 2012, saranno trasferiti dal predetto Istituto ad ENPAPI sulla base di quanto previsto dalla Convenzione sottoscritta il 20 novembre 2007 e vigente fino a tutto il 31 dicembre 2011.

Si ricorda, infine, che ENPAPI, d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e l'Agenzia delle Entrate, esercita azioni di vigilanza ai sensi del D.lgs n. 124/2004 e nell'ambito dell'esercizio di tali funzioni, l'Ufficio Ispettivo ENPAPI ha, pertanto, avviato attività di controllo dirette ad accertare il corretto adempimento degli obblighi dichiarati e contributivi e recuperare i crediti di competenza dell'Ente.

6. UN ESEMPIO CONCRETO DI PRESTAZIONI PROFESSIONALI OCCASIONALI: INCARICHI CONFERITI ED AUTORIZZATI AI DIPENDENTI PER LE ATTIVITÀ DI DOCENZA, FORMAZIONE E PARTECIPAZIONE A COMMISSIONI D'ESAME

Come già chiarito con le circolari della Gestione Separata ENPAPI n. 12/2014 e n. 16/2014, rientrano nell'oggetto proprio della professione infermieristica tutte le attività previste dall'art. 1 del DM n. 739/94, recante "*Regolamento concernente la individuazione della figura e relativo profilo professionale dell'infermiere*", tra le quali sono espressamente comprese anche le attività di formazione del personale di supporto, l'aggiornamento relativo al proprio profilo professionale e la ricerca (art. 1, comma 4, DM n. 739/94).

Dunque, le attività di docenza, formazione e la partecipazione alle commissioni d'esame rientrano nell'oggetto proprio della professione infermieristica e, pertanto, il loro esercizio in qualsiasi forma diversa da quella subordinata, anche se svolto contemporaneamente all'attività di lavoro

dipendente, in modo saltuario o occasionale e produttivo di reddito trascurabile, costituisce presupposto per l'iscrizione obbligatoria e conseguente contribuzione ad ENPAPI.

Ciò posto, con particolare riferimento agli incarichi conferiti e autorizzati ai dipendenti ex art. 53 del D.lgs n. 165/2001 aventi ad oggetto l'esercizio di attività di docenza, di formazione e la partecipazione a commissioni d'esame, si precisa quanto segue.

L'Infermiere dipendente, qualora intenda effettuare, in forza di autorizzazioni specifiche del datore di lavoro, attività rientranti nell'oggetto della professione infermieristica in via occasionale, non è obbligato all'apertura della partita Iva.

Sul punto si ricorda, infatti, che l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 42/E del 12 marzo 2007, in un caso simile a quello in esame, ha individuato il trattamento fiscale ai fini IRPEF ed IVA di un medico dipendente di una struttura pubblica che svolgeva, dietro autorizzazione, attività di lavoro autonomo di consulenza medico legale precisando che *"qualora l'attività di consulenza abbia finalità assicurative o amministrative, e sia svolta con carattere di abitualità da parte del professionista, il relativo reddito (ritratto da un'attività tipicamente liberoprofessionale) dovrà essere assoggettato al regime proprio del reddito di lavoro autonomo, di cui all'art. 53 del TUIR. Risulta pertanto applicabile, in tale caso, la disciplina prevista per i redditi di natura professionale dell'art. 54 del TUIR, che implica, ovviamente, dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto, il necessario possesso della partita IVA. Nel caso in cui, invece, l'attività di consulenza medico-legale sia prestata in maniera occasionale i relativi onorari saranno qualificati come redditi diversi, di cui all'articolo 67, comma 1, lett. l), del TUIR, in quanto trattasi di compensi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente. In tale ultima ipotesi, attesa la mancanza di abitualità nell'esercizio dell'attività, le operazioni restano escluse dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto soggettivo. Ne deriva che il medico dipendente, in rapporto esclusivo, dell'Azienda Sanitaria Ospedaliera, qualora intenda effettuare solo in via occasionale prestazioni medico-legali in forza di autorizzazioni specifiche dell'Ente, non è obbligato all'apertura della partita IVA"*.

Ciò precisato, si evidenzia che, sotto il profilo fiscale e previdenziale, le forme di esercizio attraverso le quali gli Infermieri dipendenti possono svolgere, sempre previa autorizzazione del datore di lavoro, le suddette attività professionali, possono essere ricondotte alle seguenti fattispecie:

1° CASO: Lavoro autonomo con partita Iva

I compensi sono sempre trattati come redditi da lavoro autonomo (ex art. 53 TUIR), anche se l'attività è saltuaria o occasionale e produttiva di reddito inferiore a 5.000 euro.

L'importo lordo è soggetto ad IRPEF in base alla propria aliquota e a contribuzione presso la Gestione Principale ENPAPI.

Il professionista dovrà pagare in modo autonomo IRPEF e addizionali e versare i contributi alla Gestione Principale ENPAPI in modo autonomo e nella loro totalità, anche se l'attività è saltuaria o occasionale e produttiva di reddito inferiore a 5.000 euro.

2° CASO: Contratto di Collaborazione Coordinata e Continuativa con pagamento tramite busta paga (nota 1).

I compensi sono sempre trattati come redditi assimilati a quello di lavoro dipendente (ex art. 50, comma 1, lettera c-bis) TUIR).

L'importo lordo è soggetto ad IRPEF in base alla propria aliquota e a contribuzione presso la Gestione Separata ENPAPI.

Il contributo è per 2/3 a carico del committente e per 1/3 a carico del collaboratore.

L'**obbligo di versamento compete solo al committente**, il quale verserà anche la quota a carico del lavoratore, oltre a IRPEF e addizionali, mediante trattenuta in busta paga all'atto della corresponsione del compenso.

3° CASO: Collaborazione Occasionale con pagamento tramite ricevuta

I compensi sono trattati come redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. l) TUIR.

L'importo lordo è soggetto ad IRPEF in base alla propria aliquota e a contribuzione presso la Gestione Separata ENPAPI.

Il contributo è per 2/3 a carico del committente e per 1/3 a carico del collaboratore.

L'**obbligo di versamento compete solo al committente** anche per la quota a carico del lavoratore, che viene pertanto trattenuta dal compenso, oltre a IRPEF.

L'IRPEF del 20% rappresenta un acconto di imposta, in dichiarazione il contribuente verserà una differenza se avrà un'aliquota maggiore e andrà a credito se inferiore.

Essendo soggetta già per i primi 5.000 euro a contribuzione presso la Gestione Separata ENPAPI, questa tipologia di collaborazione può essere utilizzata anche per importi superiori a 5.000 euro annui, se assoggettata sempre a contribuzione.

Nota 1: Si ricorda che i principali requisiti tipici della collaborazione coordinata e continuativa sono: 1) l'**autonomia**, il collaboratore decide autonomamente le modalità di esecuzione della prestazione, tuttavia non impiega propri mezzi organizzati, bensì, ove occorra, quelli del committente; 2) il potere di **coordinamento** con le esigenze dell'organizzazione aziendale esercitato dal committente, quale unico limite all'autonomia operativa del collaboratore che in ogni caso non può essere tale da pregiudicare l'autonomia operativa e di scelta del collaboratore nell'esecuzione della prestazione, autonomia che continuerà quindi ad esplicarsi all'interno delle pattuizioni convenute; 3) la **prevalente personalità della prestazione**; 4) la **continuità** che va ravvisata non tanto e non solo nella reiterazione degli adempimenti, che potrebbe anche mancare in virtù delle peculiarità specifiche dell'attività lavorativa, quanto nella permanenza nel tempo del vincolo che lega le parti contraenti. In mancanza di tale requisito, e del correlato potere di coordinamento e del vincolo funzionale, si delinea invece la fattispecie della prestazione occasionale (v. Collaborazione Occasionale).

In tutti e tre i casi, sotto il profilo fiscale, non ci sono variazioni: il reddito aggiuntivo a quello di lavoro dipendente verrà tassato allo stesso modo in quanto, seppur redditi differenti (la partita Iva afferisce ad un reddito di lavoro autonomo; il contratto di collaborazione coordinata e continuativa comporta la produzione di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente; la collaborazione occasionale è invece un reddito diverso), vanno tutti a sommarsi al reddito di lavoro dipendente e quindi la tassazione totale IRPEF non cambierà.

Ciò che cambia è esclusivamente l'aspetto previdenziale.

Nel primo caso, trattandosi di lavoro autonomo (che nel caso delle docenze e delle partecipazioni alle commissioni d'esame viene impropriamente definito "occasionale" per sottolineare il carattere della saltuarietà o episodicità dell'attività svolta), i redditi sono soggetti a contribuzione presso la Gestione Principale ENPAPI ed il professionista Infermiere dovrà provvedere lui stesso al versamento dell'intero contributo previdenziale dovuto.

Nel secondo e nel terzo caso, invece, trattandosi di Collaborazioni Coordinate e Continuative o Collaborazioni Occasionali, i compensi sono soggetti a contribuzione presso la Gestione Separata ENPAPI, gli adempimenti dichiarativi e contributi sono posti esclusivamente a carico del committente ed al collaboratore verrà trattenuto un importo più basso, ovvero solo 1/3 del contributo totale.

Il Direttore Generale
Dott. Fabio Fioretto


Il Presidente
Dott. Mario Schiavon
