

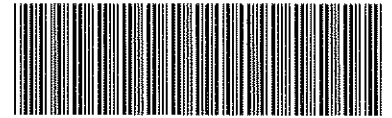


CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

C.N.D.C.E.C.

Prot. 4965 del 12-05-2010

Tipo: PARTENZA



MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

*Relazioni Istituzionali e
Coordinamento Ordini Territoriali*

FM/me

10 MAG 2010

Roma,

Spett.le
Consiglio dell'Ordine dei dottori
commercialisti e degli esperti contabili
di CREMONA
Via Palestro 68
26100 Cremona

Inviato a mezzo e-mail

Oggetto: PO 56/2010 - Natura del compenso corrisposto ad un professionista iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili per lo svolgimento dell'incarico di Presidente di un'azienda speciale a prevalente partecipazione pubblica

In riferimento al quesito posto in data 1 marzo e alle successive precisazioni formulate in data 13 aprile 2010 in materia di natura del compenso corrisposto ad un professionista iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili per lo svolgimento dell'incarico di Presidente di un'azienda speciale a prevalente partecipazione pubblica, si rileva quanto segue.

Ai fini dell'esatto inquadramento del compenso erogato dall'azienda speciale al soggetto che riveste la carica di Presidente, occorre, preliminarmente, verificare, attraverso l'analisi dell'Atto Costitutivo e dello Statuto, la natura pubblica o privata dell'azienda speciale stessa ed i compiti ad essa attribuiti dal Comune istituente.

Ai sensi dell'art. 50, comma 1, lettera f) del Tuir, infatti, sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente "le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, sempreché le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano un'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1...". Qualora, invece, i redditi siano erogati da enti con personalità di diritto privato alla quale non sia demandato l'esercizio di pubbliche funzioni, si ritiene che detti compensi rientrino nell'ambito dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 50, comma 1, lettera c-bis) del Tuir (in tal senso, Ris. n. 66/E del 17 marzo 2003).

Ai fini dell'individuazione della corretta modalità di tassazione, inoltre, è necessario verificare se l'attività effettivamente svolta in qualità di Presidente rientri nell'oggetto della professione di dottore commercialista ovvero esuli completamente dalla stessa. Ai sensi del citato comma 1, lettera c-bis) dell'art. 50 del Tuir, infatti, i redditi derivanti dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono assimilati a quelli di lavoro dipendente sempreché non rientrino nell'oggetto della professione, di cui all'articolo 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitata dal contribuente.

La risoluzione n. 66/E del 2003, richiamando la precedente circolare n. 105/E del 2001, detta i criteri per stabilire la sussistenza o meno di una connessione tra l'incarico svolto e l'attività professionale esercitata abitualmente dal professionista.

A tal fine, precisa che *"per determinare se l'attività di collaborazione resa rientri nell'oggetto dell'attività di lavoro autonomo posta in essere dal professionista occorre valutare se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente"*.

Dunque, la natura dei compensi percepiti dal Presidente dell'azienda speciale può essere determinata unicamente attraverso una indagine sull'attività effettivamente esercitata dal professionista nello svolgimento del ruolo affidatogli ovvero attraverso la verifica di una eventuale connessione tra attribuzione di detto incarico ed esercizio abituale della professione.

Di conseguenza, il compenso deve essere assoggettato a contribuzione alla Cassa di Previdenza di categoria, se attratto al reddito professionale, ovvero assoggettato al contributo della gestione separata INPS, in caso contrario.

Quanto all'Iva, si segnala, infine, che, secondo l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 207/E del 2000, l'art. 5 del Dpr n. 633/1972 *"deve essere interpretato nel senso che restano assoggettate all'imposta sul valore aggiunto le sole prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che rientrano nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale"*, in quanto, *"sulla base dei principi generali in materia di imposta sul valore aggiunto, ricavabili dalla legislazione nazionale e comunitaria, un'attività di lavoro dipendente o assimilata non è idonea a incardinare il presupposto soggettivo di applicazione del tributo"*.

Tale interpretazione è, tuttavia, controversa, in quanto contrasta con il tenore letterale della norma contenuta nel citato art. 5 del Dpr n. 633/72, ai sensi del quale *"Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa... rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo."*

In merito alla natura dell'azienda speciale si osserva che l'orientamento giurisprudenziale è nel senso di ritenere, ai fini fiscali, tali soggetti entità diverse dagli enti territoriali da cui promanano (Cfr., per tutte, Ris. 26 settembre 2005, n. 131/E e Cass. civ. Sez. V, 15 aprile 2005, n. 7906).

In particolare, la Corte di Cassazione (Sent. n. 7906/2005, cit.), chiarisce che *"Il trapasso, realizzato a varie tappe, dall'azienda municipalizzata all'azienda speciale, ed infine alle società per azioni di proprietà pubblica e quindi private, nell'erogazione di un servizio pubblico locale di rilevante interesse economico ai sensi della legge n. 142/1990 sul riordino delle autonomie locali, ispirato all'esigenza di fornire ai suddetti enti maggiore autonomia e responsabilità imprenditoriale, separando l'indirizzo politico dell'ente dalla gestione dell'azienda pubblica, al fine d'introdurre criteri d'efficienza, e di mercato nel monopolio locale dei servizi pubblici, ha segnato la trasformazione dell'azienda municipalizzata in azienda speciale, che a mente dell'art. 23 rappresenta ente strumentale dell'ente locale, dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, cui è stata conferita la qualità di ente pubblico economico, avente capacità d'agire ed un proprio management, non più espressione dell'ente locale, ma sottoposto solo al suo generico potere d'indirizzo e controllo, e destinato ad operare, in settori in cui ancora vige il monopolio. Quando alla fine degli anni '90, al fine di uniformare la disciplina dei servizi pubblici agli orientamenti della Commissione europea, si è attuata appieno la trasformazione delle aziende speciali in società per azioni di cui è azionista il Comune al quale la società deve pagare un canone di concessione, l'azienda ha perso la sua connotazione ancora particolare, per rispondere infine ai canoni del codice civile, mirando all'economicità dell'offerta dei servizi, di modo che si è trasformato anche il suo rapporto col Comune che ha assunto tratti peculiari, operando attraverso un contratto avente una sua specificità, secondo la teoria dei contratti completi, definito in dottrina contratto di servizio".* E ancora *"...l'azienda speciale, organizzata in forma di società per azioni, non svolge una funzione di diritto pubblico, che è riservata al solo ente territoriale, ma rappresenta uno strumento di gestione di un servizio pubblico di competenza dell'ente pubblico, che essa rende non già come sua longa manus (come avveniva in regime d'operatività delle municipalizzate che, come si è detto, erano uno strumento d'imprenditorialità locale fin dalla legge 29 marzo 1903 n. 103 ripresa dal TU n. 2578/1925, per il cui tramite il Comune svolgeva direttamente il servizio in alternativa al sistema*

della concessione), ma in forza di un rapporto contrattuale, sia esso qualificabile come appalto, come concessione ovvero come contratto di servizio come sopra si è detto, in virtù del quale essa percepisce un corrispettivo, che non ha alcuna omologia con la tassa che grava sulla cittadinanza nei confronti del Comune per la sua resa...".

Da quanto premesso, si deduce che il compenso erogato dall'azienda speciale al soggetto che riveste la carica di Presidente non è riconducibile al contenuto dell'art. 50, comma 1, lettera f) del Tuir, che, difatti, disciplina *"le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni..."*, ma rientra nell'ambito dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 50, comma 1, lettera c-bis) del Tuir (cfr. P.O. n. 56/2010. In tal senso, Ris. n. 66/E del 17 marzo 2003).

Pertanto, in riferimento al caso prospettato, anche alla luce dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la citata Ris. n. 66/2003, si ritiene che detti compensi siano riconducibili al reddito professionale di dottore commercialista.

Cordiali saluti.

Il Dirigente
Francesca Maione

