



IL CONTRIBUTO DELLA
COMMISSIONE FISCO FIMMG
NELLA EVOLUZIONE DELLA
PROFESSIONE DEL MEDICO DI
MEDICINA GENERALE

SETTEMBRE
2023

Dott. Stefano Rigo

Prof. Dario Festa

Prof. Maurizio Di Marcotullio

Prof.ssa Amalia Lucia Fazzari

**IL CONTRIBUTO
DELLA COMMISSIONE FISCO FIMMG
NELLA EVOLUZIONE DELLA PROFESSIONE
DEL MEDICO DI MEDICINA GENERALE**

Dott. Stefano Rigo

Prof. Dario Festa

Prof. Maurizio Di Marcotullio

Prof.ssa Amalia Lucia Fazzari

Metis srl
metis@fimmq.org
Piazza Guglielmo Marconi, 25 - 00144 Roma

ISBN 978-88-947094-3-8

ISBN-A 10.978.88947094/38



I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento anche parziale, con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi. Non sono assolutamente consentite le fotocopie senza il permesso scritto dell'Editore.

I edizione: settembre 2023

PREMESSA

La Commissione Fisco FIMMG è stata istituita nell'anno 2007, a seguito di una provvida intuizione del Dott. Carmine Scavone, Vice Segretario Nazionale Vicario, con lo scopo precipuo di tutelare la Categoria nel rapporto - complesso ma anche, sino ad allora, completamente trascurato - tra la figura professionale del Medico di Medicina Generale e l'Amministrazione finanziaria.

La strategia attuata fu quella di coinvolgere un ristretto numero di Colleghi (il sottoscritto, il Dott. Mario Pallavicino, il Dott. Nicola Briganti e il Dott. Sabatino Orsini Federici), particolarmente formati sulla materia tributaria e contrattuale dell'Assistenza Primaria, i quali, supportati da una Consulta costituita da un Rappresentante individuato da ogni Sede Regionale della F.I.M.M.G. e coadiuvati da un tecnico di provata levatura, il Prof. Dottore Commercialista Maurizio Di Marcotullio, intrapresero una approfondita disamina degli aspetti fiscali maggiormente critici dell'attività professionale .

La successiva iniziativa fu quella di intraprendere un corso di formazione/informazione, organizzato direttamente con la Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate, che si rivelò di estrema importanza ed efficacia.

Ciò in quanto, non solo fu offerta, ai Medici Partecipanti, la possibilità di un confronto aperto con l'Agenzia delle entrate, ma, soprattutto, fu permesso, ai Dirigenti dell'Agenzia delle entrate di acquisire contezza

in ordine all'effettiva modalità di svolgimento della professione del medico di medicina generale, misconosciute e valutate, all'epoca, con modalità decisamente difformi dalla realtà effettiva.

Il Docente incaricato dall'Agenzia fu il *Prof.* Dario Festa, Docente di Diritto Tributario e Direttore Tributario della Direzione Contenzioso dell'Agenzia delle entrate, il quale, nel recepire la complessità della situazione, si mostrò sensibilmente interessato all'approfondimento - e, ove possibile, alla soluzione - delle criticità collegate all'esercizio della professione del M.M.G..

Oggi la F.I.M.M.G. può fregiarsi di una Commissione tecnica di assoluto valore, con elevata preparazione e competenza, in grado di fornire consulenza fiscale all'intera categoria di Medici di medicina generale e di continuità assistenziale.

Il particolare equilibrio che contraddistingue la nostra Commissione Tecnica, composta, fra l'altro, di due esperti che operano attivamente nel campo del diritto commerciale, del diritto tributario, della ragioneria e della contabilità in generale ma, al tempo stesso, con prospettive complementari, quali quella della libera professione rispetto a quella dell'Agenzia delle Entrate, supportati da Medici con una consolidata esperienza sindacale nell'ambito dell'applicazione degli aspetti contrattuali della Medicina Generale, ha consentito di esplicitare, nel modo più efficace possibile, il mandato ricevuto dalla Segreteria Nazionale.

Ulteriore impulso alle attività della Commissione Fisco è stato dato dalla Segreteria Nazionale del Dott. Silvestro Scotti la quale, riconoscendo l'importanza e la valenza di uno strumento di così elevato spessore a supporto di tutte le attività istituzionali oltre che all'assistenza dei propri iscritti, ha consentito, in alcuni casi, il raggiungimento di risultati valutati, ex ante, come insperabili e/o irraggiungibili.

E, sotto tale profilo, gli esiti di tale impegno non hanno tardato a manifestarsi.

Sono ben noti i traguardi raggiunti nei vari ambiti di tutela degli interessi fiscali della nostra Categoria, attraverso iniziative nazionali risultate di particolare efficacia e, finanche, con evidenti aspetti di ritorno economico per gli Iscritti (ridefinizione degli Studi di Settore, dell'assoggettamento all'IRAP, interpelli di definizione sulle determinazioni ministeriali, ecc.).

Il tutto senza tralasciare il costante supporto tecnico garantito agli stessi tramite l'aggiornamento continuo delle novità fiscali interessanti l'attività professionale del Medico di Medicina Generale, i frequenti interventi specifici su casi di contenzioso tributario e, last but not least, il pieno supporto alla stessa Segreteria Nazionale nella valutazione delle problematiche fiscali nelle fasi di contrattazione.

In qualità pertanto di Presidente della Commissione, subentrato nel 2017 al Dott. Scavone, dimessosi per quiescenza, non posso che ringraziare, oltre alla Segreteria Nazionale, per il sostegno garantito

alle nostre iniziative, tutti i componenti della Commissione Fisco - tra cui, meritano di essere annoverati anche il Dott. Claudio Casaroli - subentrato al Dott. Pallavicino ed il nuovo membro, Dott. Giuseppe Zagami - per il valore del loro operato e per la totale disponibilità al costante approfondimento di una materia spesso così ostica e complessa rispetto alle nostre “mentalità cliniche”, pur sempre nella logica di assoluta tutela della Categoria che contraddistingue la nostra compagine sindacale.

L’elaborato in presentazione, dovuto al paziente lavoro di ricerca e di studio del Prof. Festa e del Prof. Di Marcotullio, cui a loro volta va un particolare ringraziamento, vuole non solo rappresentare un sunto dell’enorme mole di lavoro svolta in questi anni dalla Commissione nel costante confronto con l’Agenzia delle Entrate e il Ministero dell’Economia ma anche una fonte di consultazione per i Colleghi e per i loro Consulenti sugli argomenti più importanti e di frequente interesse in ambito di contenzioso tributario, ad ulteriore conferma dell’impegno pregresso, attuale e futuro della Commissione Fisco FIMMG.

Dott. Stefano Rigo

Presidente Commissione Fisco FIMMG

SOMMARIO

| | |
|--|------------|
| PREMESSA | 9 |
| CAPITOLO 1 I MEDICI DI MEDICINA GENERALE (MMG) E L'IRAP | 12 |
| 1.1 - L'Irap ed il presupposto impositivo | 12 |
| 1.2 - I documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate: le circolari n. 45/E e n. 28/E | 15 |
| 1.3 - La legge di bilancio 2022 | 19 |
| 1.3.1 - Soggetti esclusi..... | 20 |
| 1.3.2 - Soggetti assoggettati ad IRAP | 21 |
| 1.4 - L'IRAP nella medicina di gruppo: La sentenza delle SS.UU. della Corte di Cassazione n. 7291 del 2016..... | 22 |
| ALLEGATI | 26 |
| CAPITOLO 2 LA CLASSIFICAZIONE REDDITUALE DELLA PROFESSIONE DEL MEDICO DI MEDICINA GENERALE (MMG) | 117 |
| 2.1 - Il reddito del M.M.G. è reddito di lavoro autonomo..... | 117 |
| 2.2 - L'attività del M.M.G. è sempre una attività abituale, mai occasionale | 119 |
| ALLEGATI | 124 |
| CAPITOLO 3 LA DIVERSA CLASSIFICAZIONE REDDITUALE DELL'ATTIVITÀ DEL MEDICO DI CONTINUITÀ ASSISTENZIALE E DEL SUO SOSTITUTO..... | 147 |
| 3.1 - La classificazione dell'attività del medico di continuità assistenziale come lavoro dipendente – La Risoluzione n. 14 del 1999 | 147 |
| 3.2 - La difficile classificazione reddituale dei redditi percepiti dal sostituto medico di continuità assistenziale: la consulenza giuridica n. 901-7/2014 della Direzione Regionale del Piemonte dell'Agenzia delle entrate..... | 152 |

| | |
|--|------------|
| 3.3 - L'Interpello della F.I.M.M.G. e la Risoluzione n. 4 del 2020 | 154 |
| 3.4 - La difficile classificazione reddituale dei compensi versati dai medici, dipendenti con rapporto esclusivo, per le attività di Consulente Tecnico d'Ufficio (CTU) – La Risoluzione n. 88 del 2015..... | 156 |
| ALLEGATI | 159 |
| CAPITOLO 4 I MMG ED IL NUOVO REGIME FORFETTARIO..... | 214 |
| 4.1 - Il Regime forfettario e la determinazione del reddito imponibile | 214 |
| ALLEGATI | 218 |
| CAPITOLO 5 La FLAT TAX INCREMENTALE | 302 |
| 5.1 - La <i>flat tax</i> incrementale e la Circolare 28 Giugno 2023, n. 18/E. | 302 |
| ALLEGATI | 305 |
| CAPITOLO 6 I MMG E GLI INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ (ISA)..... | 319 |
| 6.1 - Premessa | 319 |
| 6.2 - La Commissione Esperti | 320 |
| 6.3 - Gli Studi di settore..... | 322 |
| 6.4 - La trasformazione ad ISA..... | 323 |
| 6.5 - Differenza tra studi di settore e ISA | 326 |
| 6.6 - Il funzionamento degli ISA..... | 327 |
| 6.7 - Il regime premiale degli ISA..... | 328 |
| 6.8 - Le cause di disapplicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità | 330 |
| 6.9 - Riflessioni giuridiche in tema di Indici Sintetici di Affidabilità..... | 331 |
| 6.10 - La gestione degli Studi Settore e degli ISA da parte della Commissione Fisco | 335 |
| ALLEGATI | 337 |
| CAPITOLO 7 LE ATTIVITÀ DELLA COMMISSIONE FISCO RISPETTO AGLI INTERVENTI DI PRASSI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE | 350 |

| | |
|--|------------|
| 7.1 - Le attività della Commissione Fisco rispetto agli interventi di Prassi della Agenzia delle Entrate..... | 350 |
| 7.2 - L'interpello | 351 |
| ALLEGATI | 355 |
| CAPITOLO 8 L'ASSISTENZA FISCALE DAY BY DAY AGLI ISCRITTI FIMMG | 378 |
| 8.1 - L'assistenza fiscale day by day agli iscritti FIMMG | 378 |
| CAPITOLO 9 LA FORMAZIONE DELLA COMMISSIONE FISCO AI QUADRI E DIRIGENTI FIMMG | 381 |
| 9.1 - La Formazione della Commissione Fisco ai Quadri e Dirigenti FIMMG..... | 381 |
| ALLEGATI | 382 |
| CAPITOLO 10 I MMG E GLI OBBLIGHI DI FATTURAZIONE | 384 |
| 10.1 - I rapporti fra i MMG e le Aziende Sanitarie Locali..... | 384 |
| 10.2 - I rapporti fra i MMG e gli assistiti..... | 387 |
| 10.2.1 - Le prestazioni esenti Iva – Art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 | 387 |
| 10.2.2 - Le prestazioni mediche imponibili ai fini Iva | 390 |
| 10.2.3 - Le prestazioni uniche e le prestazioni complesse | 391 |
| 10.2.4 - Prestazioni escluse da Iva | 392 |
| 10.3 - I MMG e la fatturazione elettronica..... | 393 |
| 10.3.1 - Invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria..... | 394 |
| ALLEGATI | 398 |
| CAPITOLO 11 Le novità in materia di lavoro e di previdenza nella legge 29 dicembre 2022, n. 197 | 433 |
| 11.1 - Esonero contributivo per le assunzioni dei soggetti beneficiari del Reddito di cittadinanza (RdC) effettuate nel periodo di imposta 2023 – Art. 1, commi 294, 295 e 296 | 433 |

| | |
|---|-----|
| 11.2 - Esonero contributivo per l'assunzione di giovani di età inferiore ai 36 anni – Art. 1, comma 297 | 435 |
| 11.3 - Esonero contributivo per la promozione dell'occupazione giovanile – Art. 1, comma 298 | 435 |
| ALLEGATI | 437 |

PREMESSA

Nell'ambito della sua missione istituzionale e, dunque, rispetto agli obiettivi prefissati aventi natura fiscale, la Commissione Fisco della F.I.M.M.G. esercita una funzione di stimolo e confronto con l'Agenzia delle entrate e, per quanto di competenza, con le sue articolazioni territoriali (Direzioni Regionali e Provinciali).

Il confronto tecnico, oltre che dal rapporto, quotidiano e costante, con le predette strutture – realizzato attraverso i suoi consulenti fiscali, è implementato sia attraverso l'utilizzo dell'istituto dell'interpello, sia attraverso la procedura della *c.d.* "Consulenza giuridica" : procedura che si sostanzia in richieste di chiarimenti o di adozioni, da parte dell'Agenzia delle entrate, di posizioni ufficiali in relazione a temi specifici di natura tributaria che presentino obiettive condizioni di incertezza in ordine all'applicazione delle norme.

Nel corso della sua attività, i consulenti della Commissione-Fisco della F.I.M.M.G., con l'ausilio della componente medica della Commissione stessa, hanno sottoposto alla Agenzia delle Entrate diversi quesiti di natura tributaria.

Trattandosi di questioni di rilevanza nazionale, le risposte hanno, nella maggior parte dei casi, generato la produzione, da parte della stessa Agenzia delle entrate, di Circolari o di Risoluzioni che hanno contribuito a fare chiarezza sui temi fiscali di interesse rilevante per l'intera categoria.

La metodologia adottata dalla Commissione Fisco consiste nel veicolare, in maniera del tutto informale, il contenuto della questione, in modo da ricevere un primo orientamento sul probabile esito da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Successivamente, ricevuta conferma che la questione è meritevole di approfondimento ai fini tributari, viene concretizzata la proposizione dell'interpello, che verrà presidiato sino alla pubblicazione della risposta.

La presente opera è volta ad elencare l'attività svolta dalla Commissione-Fisco della F.I.M.M.G. : dalle sue battaglie per accelerare l'esonero dall'Irap per l'intera categoria medica, a prescindere dalla modalità di esercizio della professione – in forma individuale (MMG) ovvero sotto forma della medicina di gruppo - per giungere ai continui e costanti incontri con i tecnici dell'Agenzia delle entrate per la determinazione ed il corretto funzionamento degli Indici Sintetici di Affidabilità (ISA).

Inoltre, completano l'opera l'insieme delle attività di impulso della F.I.M.M.G. (Interpelli) da cui sono scaturiti i documenti di prassi – Circolari e Risoluzioni – e l'impatto delle stesse sulla normativa esistente, come pure sulle novità fiscali di recente pubblicazione.

Infine, la Commissione-Fisco della F.I.M.M.G. è anche impegnata, costantemente, nell'attività di assistenza giornaliera a favore di tutti gli iscritti alla Federazione.

Tale supporto è garantito attraverso la messa a disposizione delle competenze e della professionalità dei consulenti fiscali della predetta Commissione - Prof. Di Marcotullio¹ e Prof. Festa² - ai quali vengono sottoposti, per il tramite della Segreteria Nazionale, quesiti di natura fiscale avanzati dagli iscritti FIMMG e, in alcuni casi, finanche dai consulenti locali.

Invero, sovente accade che sono gli stessi consulenti locali dei MMG a richiedere la posizione “ufficiale” della Commissione-Fisco su argomenti e questioni di natura tributaria.

Tramite questo servizio di assistenza fiscale “a richiesta”, la Commissione-Fisco della F.I.M.M.G. mira a fornire indicazioni univoche ai suoi iscritti, con il precipuo intento di generare un “comportamento fiscale” uniforme per l’intera categoria.

Circostanza questa che rende più solida la posizione fiscale assunta nei confronti della stessa Agenzia delle Entrate, anche perché, alla base delle risposte e delle posizioni espresse, c’è il costante lavoro di approfondimento e di ricerca tributaria, svolto collegialmente in seno alla stessa Commissione-Fisco della F.I.M.M.G..

¹ Docente Aggiunto presso la Scuola Superiore della Guardia di Finanza

² Docente in “Prassi e contenzioso nel Diritto Tributario” presso l’Università Europea di Roma e di “Finanza aziendale e fiscalità delle imprese sportive” presso l’Università Telematica “*Universitas Mercatorum*”.

CAPITOLO 1

I MEDICI DI MEDICINA GENERALE (MMG) E L'IRAP

1.1 - L'Irap ed il presupposto impositivo

Se si dovesse attribuire un premio all'operato della Commissione-Fisco della Federazione Italiana dei Medici di Medicina Generale – F.I.M.M.G. – quel premio andrebbe sicuramente attribuito all'insieme delle attività realizzate per escludere, dall'ambito applicativo dell'I.R.A.P. (Imposta Regionale per le Attività Produttive), i redditi prodotti dai medici di medicina generale, a prescindere dalla modalità di svolgimento della professione: in forma individuale ovvero attraverso la medicina di gruppo.

L'Irap è stata istituita in base alla legge delega 23 dicembre 1996, n. 662.

All'attuazione della delega si provvede con il d. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 che, nella sua originaria formulazione, aveva come presupposto impositivo, unicamente, l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Con il d. Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, venne introdotta la modifica per la quale una attività economica, sia essa di impresa o di lavoro autonomo, per poter essere ritenuta imponibile ai fini Irap, doveva essere, oltre che abituale, anche “autonomamente organizzata”: cioè

avvalersi di un apparato organizzativo esterno – *c.d. quid pluris* - anche minimo, che potenziasse la produzione di ricchezza.

Circa la sussistenza del presupposto impositivo nelle attività di lavoro autonomo o di impresa, la Corte Costituzionale ebbe modo di osservare che, mentre nei soggetti “impresa” l’autonoma organizzazione era sempre esistente, nelle attività di lavoro autonomo, ancorché esercitate con carattere di abitudine, era possibile ipotizzarne l’esercizio anche in assenza di capitali o di lavoro altrui. E, in tale ipotesi, l’assenza del presupposto impositivo, rendeva inapplicabile l’imposta stessa³.

Alla individuazione degli elementi idonei a connotare una organizzazione rilevante, in grado di configurare il presupposto impositivo Irap, provvide successivamente la Corte di Cassazione che, in una udienza dell’8 febbraio 2007 – altrimenti nota come *Irap day* – esaminò circa 80 ricorsi relativi a diverse attività di lavoro autonomo. Pur nella diversità delle situazioni esaminate, l’indirizzo interpretativo che ne derivò fu la negazione della assoggettabilità al tributo di tutti i rapporti di lavoro autonomo, indistintamente considerati.

³ *cf.* Corte Costituzionale, Sentenza 21 maggio 2001, n. 156, secondo la quale “... mentre l’elemento organizzativo è connotato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l’attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare una attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o di lavoro altrui”. Ed ancora “... una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione ... risulterà mancante il presupposto stesso dell’imposta sulle attività produttive ... con la conseguente inapplicabilità dell’imposta stessa”.

Ai fini dell'assoggettamento ad Irap di una attività di lavoro autonomo era necessario, in ogni caso, che fosse rilevata la presenza di una autonoma organizzazione – *rectius* presupposto impositivo – che era da ritenersi sussistere in presenza di quel *quid pluris* in grado di porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso⁴.

Per la Suprema Corte, dunque, l'esistenza dell'autonoma organizzazione andava valutata non in senso soggettivo – circostanza questa che avrebbe reso assoggettabili al tributo regionale, indistintamente, tutti gli esercenti arti e professioni – ma oggettivo, da verificarsi caso per caso in relazione all'attività di lavoro autonomo esercitata.

La verifica dell'esistenza del presupposto impositivo, limitatamente alle attività di lavoro autonomo, veniva, pertanto, rimessa ai giudici di merito ed era volta all'accertamento della sussistenza di n. 2 principi di carattere generale:

- a) che il professionista fosse il responsabile dell'organizzazione e non fosse inserito in strutture organizzate riferibili ad altrui responsabilità ed interessi;

⁴ *cf.* Corte di Cassazione, Sentenza 19 marzo 2007, n. 6500, in cui è precisato che il presupposto impositivo dovrà “... ritenersi sussistere, ogni qual volta quel *quid pluris* sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista, rendendo più efficace e produttiva l'attività, e l'indagine, al riguardo, costituisce un accertamento di fatto, che il giudice di merito dovrà compiere, di volta in volta, sulla base di una valutazione logica e socio-economica della singola fattispecie”.

- b) che l'attività professionale fosse svolta con l'utilizzo di fattori idonei ad accrescerne la produttività.

E, va da sé che, per la realizzazione della condizione *sub b)* era necessario che il professionista si avvallesse di un apparato esterno in grado di fornire un apprezzabile apporto alla sua attività, tale da far presumere che quanto prodotto derivasse anche dalla sua struttura organizzativa, separata ed autonoma, costituita proprio al fine di potenziare la produzione di ricchezza ⁵.

1.2 - I documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate: le circolari n. 45/E e n. 28/E

Adagiandosi sulle pronunce della Suprema Corte, l'Agenzia delle entrate, nella Circolare 13 giugno 2008, n. 45/E, individuò due presupposti, alternativi fra loro, in grado di far considerare esistente l'autonoma organizzazione, e precisamente:

1. l'impiego, in modo non occasionale, di lavoro altrui; e
2. l'utilizzo di beni strumentali eccedenti, per quantità e valore, le necessità minime per l'esercizio dell'attività.

⁵ *cf.* Corte di Cassazione, Sentenza 16 febbraio 2007, n. 3678 in cui si ebbe modo di precisare che “... laddove non sia segnalata la presenza di dipendenti e/o collaboratori o l'impiego di beni strumentali al di là di quelli indispensabili alla professione e di normale corredo del lavoratore autonomo, potrà essere ricavato dalla commissione adita un quadro affidabile di esercizio della professione che – secondo una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socio-economica – induca a riscontrare l'assenza di una organizzazione produttiva tassabile ai fini IRAP”.

Ben presto, però, la stessa Agenzia delle entrate non tardò a rendersi conto che ciò che poteva ritenersi universalmente valido per la quasi totalità dei lavoratori autonomi, in relazione ad alcune professioni quegli stessi presupposti andavano rimodulati e calibrati sulle singole fattispecie .

Si giunse così alla Circolare 28 maggio 2010, n. 28/E, in cui, proprio con riferimento ai medici di medicina generale, venne fornito un indirizzo interpretativo assolutamente pregevole, ancorché limitato ai beni strumentali, volto a considerare lo studio medico, e le attrezzature previste in Convenzione, come un “minimo indispensabile” per l’esercizio della professione medica⁶.

La soluzione adottata, sia pure con tutte le perplessità del caso⁷, rappresentò un solido baluardo alle preoccupazioni dei MMG in

⁶ *cf.* Agenzia delle entrate, Circolare 28 maggio 2010, n. 28/E, in cui è precisato che “...lo studio e le attrezzature previste in convenzione possono essere considerate il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività da parte del medico, mentre l’esistenza dell’autonoma organizzazione è configurabile, ex adverso, in presenza di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta”.

⁷ Perplessità derivanti dalla circostanza che la convenzione con il S.S.N. non conteneva, e non contiene, alcuna elencazione dei beni strumentali cui è possibile attribuire la qualifica di “indispensabili” per l’esercizio della professione del medico di base, con la conseguenza che l’indagine del giudice di merito rischiava di palesarsi troppo arbitraria e, per certi versi, anche discriminatoria. L’art. 35, comma 2, dell’ACN prevede, infatti, che “... lo studio del medico convenzionato deve essere dotato degli spazi, degli arredi e delle attrezzature necessarie per l’esercizio dell’attività di assistenza

ordine alla dotazione della strumentazione necessaria al perfezionamento delle diagnosi ed alla cura delle malattie, permettendo di superare gli effetti aberranti provocati dalla sentenza 5 febbraio 2009, n. 2850, nella quale un eccessivo valore di beni strumentali venne considerato, dalla Corte di Cassazione, indicativo di “significativi elementi di organizzazione”.

E fu così che nella sentenza 24 luglio 2012, n. 13048, la Corte di Cassazione accolse il ricorso di un MMG anche dopo aver riscontrato l’esistenza di un apparato (costituito da beni strumentali) di rilevante valore⁸.

Ma se la questione relativa all’utilizzo dei beni strumentali da parte dei medici di medicina generale sembrava essere - alla luce dei richiamati arresti della giurisprudenza di legittimità – risolta, non altrettanto poteva dirsi per l’impiego del personale dipendente e/o infermieristico, per la cui soluzione fu necessario attendere la storica sentenza 10 maggio 2016, n. 9451 emanata dalle SS.UU. della Corte di Cassazione.

primaria, di sala d’attesa adeguatamente arredata, di servizi igienici, di illuminazione e aerazione conformi alla legislazione e ai regolamenti vigenti, di strumenti di comunicazione con gli assistiti, di strumenti informatici idonei ad assolvere ai compiti di cui all’articolo 6”.

⁸ *cfr.* Corte di Cassazione, Sentenza 24 luglio 2012, n. 13048, in cui è affermato che “... *gli strumenti di diagnosi, per quanto complessi e costosi, rientrano nelle attrezzature usuali (o che dovrebbero esserlo) per i medici di base : dal momento che ad essi si chiede di svolgere una delicata funzione di primo impatto a difesa della salute pubblica .*

Il merito principale della Sentenza appena richiamata fu quello di aver messo in discussione l'assioma secondo cui l'utilizzo di personale dipendente nell'attività professionale configurava, *sic et simpliciter*, il presupposto impositivo di una autonoma organizzazione.

Nella richiamata sentenza n. 9451 del 2016 delle SS.UU. della Corte di Cassazione, venne enunciato il seguente principio di diritto :”...*con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione ..., il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive*”.

Una sentenza esemplare che, peraltro, non faceva che rispondere al dettato normativo volto ad escludere l'automatico assoggettamento ad Irap dei redditi di un professionista che si avvaleva di un dipendente, a prescindere dalla natura del rapporto e dalle mansioni esercitate.

Tale automatismo, infatti, avrebbe finito per svilire l'affermazione del principio ricavabile dal testo costituzionale che assegnava al giudice di merito di accertare se la struttura organizzativa disponesse, in

concreto, di uno o più elementi potenziatori ed aggiuntivi della produzione del reddito.

1.3 - La legge di bilancio 2022

Con la Legge di bilancio 2022 – L. 30 dicembre 2021, n. 234 – si è dato, finalmente, inizio al progressivo superamento dell'Irap previsto nel disegno di Legge delega per la riforma fiscale.

Ai sensi dell'art. 1, comma 8, della citata legge n. 234 del 2021⁹, infatti, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), non è più dovuta:

- ⇒ dalle persone fisiche esercenti attività commerciali; e
- ⇒ dagli esercenti arti e professioni.

A far data dal 1° gennaio 2022, pertanto, i medici di medicina generale non sono più soggetti passivi IRAP e, conseguentemente, nei loro confronti, devono ritenersi implicitamente soppresse le disposizioni normative recate dal d. Lgs. n. 446 del 1997, che restano comunque applicabili nei riguardi dei soggetti *c.d.* “collettivi”.

⁹ Legge 30 dicembre 2021, n. 234

Art. 1
(comma 8)

A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997.

Per meglio comprendere il valore economico della misura adottata, oltre che delle ragioni che ne hanno ritardato l'entrata in vigore, basti pensare che la Relazione Tecnica, di corredo alla citata legge di bilancio, ha stimato, per il periodo d'imposta 2022:

- ⇒ che l'esclusione dall'IRAP ha riguardato circa 835.000 soggetti su una platea complessiva di 2.028.000 (41,2% del totale);
- ⇒ che per effetto di tale esclusione, la perdita di gettito è stata di €. 1.076,1 milioni di euro per il periodo di imposta 2022 e di €. 1,266 milioni di euro a partire dal periodo di imposta 2023.

Trattasi, però, di una misura normativa che, se da un lato, è in grado di generare effetti positivi sui versamenti degli acconti 2022, dall'altro, è inadeguata ad esplicare effetti sui periodi d'imposta precedenti, con specifico riferimento ai contenziosi pendenti.

1.3.1 - Soggetti esclusi

Fino al periodo d'imposta 2021, l'esclusione dall'IRAP per la platea dei professionisti era riconosciuta, in maniera automatica, limitatamente alle ipotesi in cui i predetti soggetti si avvalevano dei *c.d.* regimi a tassazione sostitutiva, e precisamente:

- ⇒ del “regime forfettario di determinazione del reddito” di cui alla L. 190 del 2014; oppure
- ⇒ del regime di vantaggio di cui al D.l. n. 98 del 2011.

Nei riguardi dei professionisti che, diversamente, applicavano il regime di determinazione ordinaria del reddito, fino al periodo d'imposta 2021, l'esclusione dall'IRAP è stata - come si è avuto modo di esaminare - subordinata alla verifica circa la sussistenza, o meno, della autonoma organizzazione, *rectius* del “presupposto impositivo”. Per effetto della novella legislativa in esame, dal periodo d'imposta 2022, sono ora esclusi, dall'ambito applicativo dell'IRAP, in maniera automatica, tutti i lavoratori autonomi e le imprese individuali, a prescindere dal regime contabile e fiscale adottato¹⁰.

1.3.2 - Soggetti assoggettati ad IRAP

L'esclusione *de qua* non è, però, applicabile alle società commerciali, sia di persone che di capitali, le quali, anche per il 2022, continuano ad essere assoggettate ad IRAP.

Peraltro, con specifico riguardo al mondo delle professioni, è lecito ritenere che restino comunque assoggettati all'IRAP, oltre agli studi associati, anche le associazioni professionali¹¹.

¹⁰ Per quanto concerne le imprese, è lecito ritenere che ad essere escluse dall'IRAP siano anche quelle organizzate sotto forma di “impresa familiare” per la conservazione, anche in questo stato, della forma giuridica di impresa individuale.

¹¹ Il convincimento è generato dall'analisi del dato testuale della disposizione normativa, secondo cui l'IRAP non è dovuta “... dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni”.

A questi soggetti è, infatti, inibita qualsiasi possibilità di sottrarsi al tributo regionale, anche per effetto dei costanti arresti della giurisprudenza di legittimità secondo cui gli studi associati e le associazioni professionali devono essere sempre assoggettati ad IRAP a prescindere dalla struttura organizzativa della quale si avvalgono per l'esercizio dell'attività – *cf.* Corte di Cassazione SS.UU. Sentenza 7371 e 7291 del 2016.

1.4 - L'IRAP nella medicina di gruppo: La sentenza delle SS.UU. della Corte di Cassazione n. 7291 del 2016

La professione medica esercitata in modalità di “medicina di gruppo” è stata descritta, in maniera puntuale, dalla Corte di Cassazione nell'Ordinanza 27 marzo 2015, n. 6330, in cui è stato precisato che trattasi di un modello diretto a realizzare “... *un fenomeno di aggregazione d'interessi, riconducibile ad un'associazione atipica oppure ad un contratto associativo con rilevanza esterna (come suggerito, in relazione agli studi associati, da Cass. sez. un. n. 10942/93) . Né si apprezza una sostanziale differenza rispetto ad altre associazioni, le quali comunque, a differenza delle società, non perseguono lo scopo della divisione degli utili con l'esercizio di un'attività economica (Cass. 8 marzo 2013, n. 5836)*”.

Per escludere i proventi riscossi attraverso la medicina di gruppo dall'ambito applicativo dell'Irap, però, si è reso necessario un intervento “mirato” delle SS.UU. della Corte di Cassazione – Sentenza

13 aprile 2016, n. 7291¹² - in cui fu escluso che, nel citato modello, fossero ravvisabili i tratti dell'associazione fra professionisti, trattandosi di un organismo promosso dal Servizio sanitario nazionale, volto a realizzare forme, più avanzate, di presidio della salute pubblica : un organismo nel quale il personale di segreteria e/o infermieristico è richiesto obbligatoriamente ai fini della istaurazione e del

¹² cfr. Corte di Cassazione SS.UU. 13 aprile 2016, n. 7291, in cui è affermato che nei riguardi della medicina di gruppo “... non sembra possano ravvisarsi i tratti dell'associazione fra professionisti cui si riferisce la norma del tuir del 1986 nella figura della “forma associativa” della medicina di gruppo essendo questo, piuttosto, un organismo promosso dal Servizio sanitario nazionale, diretto a realizzare più avanzate forme di presidio della salute pubblica mercé l'impiego di risorse, anzitutto professionali, ma non solo, del personale medico a rapporto convenzionale”.

Ed ancora “... questa Corte ha da tempo chiarito come con riguardo all'IRAP, la disponibilità da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, ..., rientrando nell'ambito del “minimo indispensabile” per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo. Considerazioni di analogo tenore si ritiene debbano essere svolte in relazione alle spese costituenti la quota per il “personale di segreteria o infermieristico comune”, il cui utilizzo è previsto per lo svolgimento dell'attività di medicina di gruppo dall'art. 40, comma 9, lett. d), del detto accordo collettivo, reso esecutivo col D.P.R. n. 270 del 2000”.

mantenimento del rapporto convenzionale con il Servizio sanitario nazionale¹³.

In sostanza, la sentenza delle SS.UU. n. 7291 del 2016, che rappresenta la pietra miliare dell'Irap per la medicina di gruppo, ha avuto il pregio di fissare n. 2 principi, e precisamente:

- ⇒ che l'esercizio in forma associata di arti e professioni, in quanto esercitata da soggetti, strutturalmente organizzati per la forma per la quale l'attività è svolta, rappresenta, in ogni caso, *ex lege*, presupposto d'imposta; e
- ⇒ che la *c.d.* medicina di gruppo non è riconducibile ad uno dei tipi di società od enti di cui agli artt. 2 e 3 del d. Lgs. n. 446 del 1997, così traendo la conclusione che essa non costituisce *ex lege* presupposto impositivo dell'Irap.

Secondo gli ermellini, in un organismo siffatto, le spese relative alla quota per il personale di segreteria o infermieristico, utilizzato dai medici aderenti al “gruppo”, non potevano che essere ricondotte nell'ambito del “minimo indispensabile” per l'esercizio dell'attività professionale e, come tali, insuscettibili di integrare, di per sé, il requisito dell'autonoma organizzazione

¹³ Per l'esercizio dell'attività medica convenzionata con il Servizio sanitario nazionale viene, imperativamente, richiesta, anche al fine di soddisfare un interesse pubblico, una forma organizzativa tale che esclude in radice la riconducibilità di detta organizzazione alla fattispecie dell'esercizio associato dell'attività professionale che, diversamente, è generata da una autonomia negoziale fra più professionisti per la soddisfazione di un interesse privato.

Peraltro, l'affermazione riportata in sentenza, secondo la quale nel modello della medicina di gruppo in esame rientrerebbe la necessità di assicurare, accanto al servizio di segreteria telefonica, anche alcune prestazioni infermieristiche, potrebbe indurre a ritenere come escluse da Irap anche le organizzazioni con n. 2 dipendenti : uno addetto alla segreteria, l'altro alle prestazioni infermieristiche, rappresentando una interessante deroga a quanto affermato dalla stessa Corte di Cassazione nella sentenza n. 9451 del 2016.

ALLEGATI

ALLEGATO 1 - Corte Costituzionale - Sentenza 21.05.2001 n. 156

Corte cost., Sent., (data ud. 10/05/2001) 21/05/2001, n. 156

TRIBUTI LOCALI

Intestazione

La Corte Costituzionale

ha pronunciato la seguente

Sentenza

nei giudizi di legittimità costituzionale del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), promossi con ordinanze emesse il 6 ottobre 1999 dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, il 18 ottobre 1999 dalla Commissione tributaria provinciale di Como, il 23 settembre 1999 (2 ordinanze) dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, il 27 ottobre 1999 dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, il 21 marzo 2000 dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, il 23 marzo 2000 dalla Commissione tributaria provinciale di Como, il 19 giugno 2000 dalla Commissione tributaria provinciale di Trapani, il 10 maggio 2000 ed il 26 maggio 2000 (2 ordinanze) dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, il 3 luglio 2000 dalla Commissione tributaria provinciale di Genova, il 27 marzo 2000 dalla Commissione tributaria provinciale di Lecco, il 5 giugno 2000 dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ed il 29 febbraio 2000 dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza, rispettivamente iscritte ai nn. 707 e 725 del registro ordinanze 1999 ed ai nn. 23, 24, 53, 289, 330, 554, 571, 576, 577, 637, 642, 684 e 694 del registro ordinanze 2000 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 52, prima serie speciale, dell'anno 1999 e nn. 3, 6, 9, 23, 25, 41, 42, 43, 45, 46 e 48, prima serie speciale, dell'anno 2000.

Visti gli atti di costituzione dello Studio «Verna», dello Studio «Rosina & Associati», della Regione Liguria nonché gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei Ministri;

udito nell'udienza pubblica del 23 gennaio 2001 e nella Camera di Consiglio del 24 gennaio 2001 il Giudice relatore Annibale Marini;

uditi l'avvocato Francesco Tesoro per lo Studio «Verna» e l'avvocato dello Stato Giancarlo Mandò per il Presidente del Consiglio dei Ministri.

Svolgimento del processo

1. - Con ordinanza emessa il 6 ottobre 1999 la Commissione tributaria provinciale di Torino ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 Cost., questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali).

Premesso, quanto alla rilevanza della questione, che il giudizio a quo ha ad oggetto il ricorso, proposto da un contribuente, avverso il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione su un'istanza di rimborso del primo acconto dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) per l'anno 1998, il rimettente espone che il medesimo ricorrente ha eccepito l'illegittimità costituzionale del predetto decreto legislativo sotto diversi profili e precisamente:

c) quanto ancora all'art. 53 Cost., che l'ineducibilità dell'IRAP ai fini delle imposte sui redditi, oltre ad essere irrilevante nella fattispecie dedotta nel giudizio a quo, costituisce espressione di ragionevole discrezionalità legislativa;

d) quanto all'art. 76 Cost., che il D.Lgs. n. 446 del 1997 e successive modificazioni è pienamente rispettoso dei criteri e dei principi enunciati nell'art. 3, comma 143, della legge delega n. 662 del 1996;

e) da ultimo, quanto al parametro di cui all'art. 23 Cost., con specifico riferimento all'art. 45, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, riguardante la cosiddetta «clausola di salvaguardia», che il decreto ministeriale previsto dalla norma impugnata è chiamato a disciplinare solo aspetti secondari e di dettaglio attinenti alle modalità applicative del tributo, cosicché il principio della riserva relativa di legge deve ritenersi pienamente rispettato.

2. - Con ordinanza emessa il 18 ottobre 1999 la Commissione tributaria provinciale di Como, in sede di impugnativa proposta da un contribuente avverso il silenzio-rifuto dell'Amministrazione su un'istanza di rimborso dell'IRAP versata a titolo di acconto per l'anno 1998, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 446 del 1997, in riferimento agli artt. 3 e 35 Cost.; dell'intero D.Lgs., in riferimento agli artt. 3, 32 e 76 Cost.; dell'art. 45 del medesimo decreto, in riferimento all'art. 23 Cost.

Ad avviso del rimettente, l'art. 3, comma 1, lett. c) del D.Lgs. sarebbe in primo luogo in contrasto con gli artt. 3 e 35 Cost. in quanto porrebbe sullo stesso piano, ai fini dell'imposta, il reddito di lavoro autonomo e quello di impresa.

La medesima norma sarebbe ulteriormente in contrasto con l'art. 3 Cost. sia in quanto, tra i redditi di lavoro autonomo, assoggetta all'imposta solamente quelli indicati nell'art. 49, comma 1, del D.P.R. n. 917 del 1986, vale a dire quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni con caratteristiche di abitudine, con esclusione degli altri, sia perché assoggetta alla contribuzione al Servizio sanitario nazionale (essendo confluito nell'IRAP anche il relativo contributo) solamente i soggetti percettori di reddito di impresa e di lavoro autonomo.

Sempre con riferimento all'assorbimento nell'IRAP del contributo al Servizio sanitario nazionale, il carattere regionale dell'imposta comporterebbe poi - ad avviso del rimettente - la violazione degli artt. 3 e 32 Cost., non essendo prevista alcuna forma di redistribuzione del gettito di imposta a favore delle Regioni meno ricche, al fine di garantire la tutela del diritto alla salute di tutti i cittadini.

L'intero D.Lgs. n. 446 del 1997 violerebbe inoltre l'art. 76 Cost. in quanto il legislatore delegato avrebbe disatteso il principio direttivo, contenuto nell'art. 3, comma 143, della legge n. 662 del 1996, rappresentato dalla riduzione del prelievo complessivo gravante sui redditi da lavoro autonomo e di impresa minore, essendo al contrario aumentato, per tali redditi, il carico fiscale, in difetto di particolari agevolazioni o riduzioni di imposta.

L'art. 45 del D.Lgs., infine, si porrebbe in contrasto con l'art. 23 Cost. nella parte in cui demanda non alla legge ma ad atti amministrativi la misura e la determinazione dell'acconto di imposta dovuto.

2.1. - È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei Ministri, per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, eccependo preliminarmente l'inammissibilità della questione per difetto di motivazione sulla rilevanza, in riferimento ai diversi profili nei quali la questione stessa si articola, e concludendo comunque nel merito per la declaratoria di infondatezza.

In particolare, quanto alle censure relative all'art. 3, comma 1, lett. c), del D.Lgs. la parte pubblica osserva in primo luogo che il presupposto dell'IRAP è costituito dall'esercizio abituale di un'attività in quanto autonomamente organizzata, diretta a produrre o a scambiare beni o a prestare servizi, cosicché l'ambito applicativo dell'imposta risulta delimitato dalla necessaria autonoma organizzazione di mezzi per lo svolgimento dell'abituale attività produttiva. Risulta pertanto del tutto coerente con detto presupposto l'assoggettamento all'imposta di quelli soltanto, tra i titolari di reddito di lavoro

- a) per contrasto con l'art. 3 Cost., in quanto parifica l'esercizio di arti e professioni all'attività di impresa e discrimina il lavoro autonomo rispetto a quello dipendente;
- b) ancora per contrasto con l'art. 3 Cost., avendo l'IRAP assorbito il contributo al Servizio sanitario nazionale (SSN), che prima era pagato da tutti i contribuenti, ponendolo in tal modo a carico soltanto di alcune categorie di cittadini;
- c) per contrasto con l'art. 53 Cost., in quanto la nuova imposta assume quale indice di capacità contributiva il semplice esercizio di un'attività organizzata per la produzione di beni e di servizi;
- d) ancora per contrasto con l'art. 53 Cost., in quanto l'IRAP, per la sua indeducibilità dall'imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF), potrebbe incidere su contribuenti che non hanno prodotto alcun reddito imponibile;
- e) per contrasto con l'art. 76 Cost., non avendo il legislatore delegato rispettato i principi e criteri direttivi stabiliti dall'art. 3, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica);
- f) per contrasto, infine, con l'art. 23 Cost., in quanto l'ammontare dell'acconto IRAP da versare, determinato in applicazione della cosiddetta clausola di salvaguardia di cui all'art. 45, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, verrebbe «in concreto a dipendere dal limite di incremento in valore assoluto risultante dalla tabella A) allegata al decreto del Ministero delle finanze del 5 maggio 1998».

Le argomentazioni del ricorrente e dell'Amministrazione resistente sollevano - ad avviso del Giudice a quo - «grosse problematiche giuridico-fiscali, che non appaiono manifestamente infondate».

1.1. - È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei Ministri, per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, concludendo per la declaratoria di inammissibilità o infondatezza della questione.

Osserva la parte pubblica, preliminarmente, che l'ordinanza di rimessione è sostanzialmente priva di autonoma motivazione sulla rilevanza e sulla non manifesta infondatezza della questione, che oltretutto investe l'intera legge, così da rendere impossibile l'individuazione delle specifiche disposizioni della cui conformità ai parametri costituzionali il rimettente dubita.

Nel merito - premesso che il presupposto dell'IRAP è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, che essa si applica, con carattere di realtà, sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione e che della medesima sono soggetti passivi coloro che esercitano la predetta attività - l'Avvocatura rileva:

- a) quanto al parametro di cui all'art. 53 Cost., che la nuova imposta troverebbe il suo ragionevole fondamento nel fatto oggettivo che l'attività avente rilevanza economica, organizzata attraverso la combinazione dei vari fattori della produzione, crea di per sé un valore aggiunto di produzione; la giustificazione dell'IRAP consisterebbe, quindi, nella formazione oggettiva di ricchezza (ripartita in profitti, retribuzioni ed interessi) presso l'unità produttiva, salva possibile traslazione del relativo onere su terzi dipendenti o finanziatori: coerentemente il tributo colpisce il valore della produzione netta (valore aggiunto) quale espresso dalla differenza tra i ricavi ed i costi per beni e servizi;
- b) quanto all'art. 3 Cost., che nessuna discriminazione sussisterebbe tra lavoro autonomo e lavoro dipendente, proprio in quanto l'IRAP non colpisce il reddito prodotto in capo al suo percettore, bensì il valore aggiunto prodotto nell'esercizio dell'autonoma organizzazione produttiva diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi. Il principio di eguaglianza non sarebbe d'altro canto violato nemmeno sotto il profilo che l'IRAP, pur avendo assorbito il contributo al SSN, che precedentemente era pagato da tutti i contribuenti, grava soltanto su alcune categorie di contribuenti, in quanto rientra nella discrezionalità del legislatore ridistribuire la pressione fiscale complessiva in modo diverso, a parità di gettito, nel rispetto della ragionevolezza;

autonomo, la cui attività sia caratterizzata da abitualità ed autonoma organizzazione di mezzi, mentre d'altro canto la sottoposizione dei redditi di lavoro autonomo e di quelli di impresa ad una medesima aliquota appare frutto di una non certamente irragionevole valutazione discrezionale del legislatore.

Circa il profilo riferito all'asserito assorbimento nell'IRAP del contributo al Servizio sanitario nazionale, l'Avvocatura osserva che, seppure l'IRAP è stata introdotta con contemporanea abolizione di una serie di altri e differenziati tributi, tra cui appunto il contributo al Servizio sanitario nazionale, ciò non toglie tuttavia che si tratti di una nuova imposta, la quale non ha necessariamente la stessa natura dei tributi soppressi. Nessuna necessaria identità è richiesta, d'altro canto, tra i soggetti passivi di una imposta e i possibili destinatari o beneficiari del servizio pubblico a finanziare il quale sia, in tutto o in parte, destinato il gettito tributario.

Tanto meno sussisterebbe - sempre con riferimento al preteso assorbimento nell'IRAP del contributo al Servizio sanitario nazionale - la dedotta violazione degli artt. 3 e 32 Cost. A prescindere dall'inammissibilità della questione, sia per il difetto di motivazione in ordine alla rilevanza, sia per la mancata indicazione delle specifiche disposizioni di legge asseritamente lesive degli indicati precetti costituzionali, i meccanismi compensativi previsti dagli artt. 38 e seguenti del D.Lgs. (ed in particolare dall'art. 42) porterebbero comunque ad escludere - ad avviso dell'Avvocatura - l'ipotesi di irrazionalità nella distribuzione del gettito complessivo tra le varie Regioni.

Quanto alla dedotta violazione dell'art. 76 Cost., la parte pubblica rileva che la riduzione del prelievo complessivo gravante sui redditi di lavoro autonomo e di impresa minore costituiva uno degli obiettivi da perseguirsi dal complesso delle varie riforme del sistema tributario indicate nel medesimo art. 3, comma 143, della legge n. 662 del 1996. Tra queste, oltre all'introduzione dell'IRAP, vi erano l'istituzione dell'addizionale regionale IRPEF, la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni IRPEF, la revisione dei tributi locali, la revisione dell'imposta di registro per alcuni atti. A parte, dunque, l'arbitrarietà dell'affermazione secondo cui l'introduzione dell'IRAP avrebbe comportato un aggravio del carico fiscale nei confronti degli esercenti arti e professioni, non potrebbe in ogni caso configurarsi, per tale profilo, la violazione della legge delega in riferimento al solo decreto legislativo istitutivo dell'IRAP.

Per quanto riguarda, da ultimo, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 45 del D.Lgs., in riferimento all'art. 23 Cost., premessa anche in questo caso la mancanza di motivazione in punto di rilevanza, l'Avvocatura rileva che le norme primarie definiscono con determinatezza tutti gli elementi fondamentali dell'imposta mentre il decreto ministeriale previsto al comma 3 dell'art. 45 si limita a disciplinare aspetti secondari e di dettaglio attinenti alle modalità applicative del tributo, cosicché il principio della riserva relativa di legge risulta pienamente rispettato.

3. - Con due ordinanze di analogo contenuto emesse il 23 settembre 1999, la Commissione tributaria provinciale di Torino, nel corso di giudizi promossi da contribuenti per il rimborso dell'acconto IRAP relativo all'anno 1998, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 2 e 4 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Premesso che l'art. 2 pone come presupposto dell'imposta l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, e che tale presupposto non ricorre nel caso di attività professionale, il rimettente - come risulta con chiarezza dalla parte motiva dell'ordinanza - dubita in realtà della legittimità costituzionale non del predetto art. 2 bensì dell'art. 3, comma 1, lett. c), del decreto, in quanto ricomprende tra i soggetti passivi dell'IRAP gli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del T.U. delle imposte sui redditi (TUIR).

Detta norma contrasterebbe infatti, in primo luogo, con l'art. 53 Cost. «in quanto diretta a colpire una forma di capacità contributiva che, ravvisabile nella realtà imprenditoriale, certamente non è riscontrabile nello svolgimento delle professioni liberali». Sarebbe altresì lesiva del principio di

eguaglianza, di cui all'art. 3 Cost., in quanto discriminerebbe, agli effetti impositivi, il lavoro autonomo rispetto a quello dipendente.

L'art. 4 del D.Lgs., stabilendo che l'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione, sarebbe a sua volta in contrasto con l'art. 53 Cost., in quanto assume come indice di capacità contributiva non il reddito ma l'attività produttiva in sé, e cioè una mera potenzialità di capacità contributiva, oltretutto senza assicurare al soggetto passivo la possibilità certa di traslazione del tributo.

3.1. - E' intervenuta in entrambi i giudizi, con memorie di identico contenuto, l'Avvocatura generale dello Stato per conto del Presidente del Consiglio dei Ministri, concludendo per l'inammissibilità e l'infondatezza della questione.

L'Avvocatura, eccetto preliminarmente il difetto di motivazione sulla rilevanza, richiama, nel merito, le argomentazioni già svolte nei giudizi precedentemente instaurati, ribadendo in particolare, quanto alle censure riferite all'art. 53 Cost., che la giustificazione dell'IRAP, quale imposta reale, consiste nella formazione oggettiva di ricchezza presso l'unità produttiva, correttamente assunta a fondamento dell'imposta in quanto manifestazione di potenzialità economica.

Con riferimento al parametro di cui all'art. 3 Cost. la parte pubblica osserva che il presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di attività autonomamente organizzata e che pertanto non è irragionevole la scelta legislativa di ricondurre a detto presupposto anche l'esercizio di arti e professioni, purché caratterizzato dall'esistenza di una autonoma organizzazione, così come quella di escludere dall'applicazione dell'imposta i lavoratori dipendenti ed i titolari di redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma 2, del T.U. n. 917 del 1986.

4. - Con ordinanza emessa il 27 ottobre 1999 la Commissione tributaria provinciale di Milano ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 2, 3, 4, 8 e 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, come modificato dal D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137 (Disposizioni correttive del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, concernente l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e l'istituzione di un'addizionale regionale a tale imposta, nonché il riordino della disciplina dei tributi locali), e dal D.Lgs. 19 novembre 1998, n. 422 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 9 luglio 1997, n. 237 e n. 241, 4 dicembre 1997, n. 460, 15 dicembre 1997, n. 446, e 18 dicembre 1997, n. 472), «nella parte in cui:

- non consentono di dedurre dalla base imponibile le spese sostenute per i dipendenti e per i collaboratori e quelle per interessi passivi;
- non discriminano i lavoratori autonomi dagli imprenditori, e viceversa discriminano i lavoratori autonomi dai lavoratori dipendenti;
- discriminano i lavoratori autonomi di cui al primo comma dell'art. 49 TUIR dagli altri lavoratori autonomi di cui alle altre ipotesi dello stesso art. 49 citato;
- non consentono di dedurre l'IRAP ai fini delle imposte sui redditi».

Motivata la rilevanza della questione sulla base della «necessità di decidere se il contribuente ha diritto o meno al rimborso dell'IRAP, come richiesto col ricorso avverso il silenzio-rifiuto, trascorsi inutilmente 90 giorni dalla istanza di rimborso», il rimettente individua un primo profilo di illegittimità costituzionale dell'imposta nel fatto che questa colpisca non già il risultato finale dell'attività professionale o di impresa, bensì un valore intermedio del tutto svincolato dal risultato finale.

L'imposta sarebbe altresì in contrasto con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. in quanto la base imponibile, per i lavoratori autonomi, è determinata assumendo come dato di partenza il valore complessivo dei compensi percepiti nel periodo di imposta, detratte le spese, ad esclusione però di quelle sostenute per i dipendenti ed i collaboratori e di quelle per interessi passivi. In tal modo

il contribuente verrebbe tassato - secondo il rimettente - non in base alla sua effettiva disponibilità economica ma ad una redditività che potrebbe anche rivelarsi fittizia, se i costi integralmente intesi dovessero superare i ricavi.

Ulteriore profilo di incostituzionalità della normativa denunciata si rinverrebbe inoltre - ad avviso sempre del rimettente - «nella violazione del principio della coerenza interna alla legge, nel senso che le molteplici ipotesi di tassazione contemplate dalla legge tributaria siano coerenti col presupposto». Il Giudice a quo ricorda, a tale proposito, la sentenza di questa Corte n. 42 del 1980, con la quale venne dichiarata l'illegittimità costituzionale delle norme relative all'imposta locale sui redditi (LOR) in quanto prevedevano, per i lavoratori autonomi, un trattamento fiscale uguale a quello degli imprenditori e differente da quello dei lavoratori dipendenti. Il D.Lgs. n. 446 del 1997 discriminerebbe inoltre anche nell'ambito dei lavoratori autonomi, assoggettando a tassazione solo i lavoratori di cui all'art. 49, comma 1, del T.U. delle imposte sui redditi ed escludendo le altre categorie di lavoratori autonomi indicate nello stesso art. 49.

L'art. 1 della legge istitutiva dell'IRAP sarebbe infine costituzionalmente illegittimo, sotto il profilo della ragionevolezza, nella parte in cui dichiara l'imposta non deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

4.1. - Si è costituito in giudizio lo "Studio Verna di Franco Formenti e Giuseppe Verna dottori commercialisti e della dott.ssa Laura Restelli ragioniere", ricorrente nel giudizio a quo, concludendo per l'accoglimento della proposta questione di legittimità costituzionale.

La parte privata argomenta ampiamente, in primo luogo, sulla illegittimità costituzionale dell'imposta in generale, per contrasto con l'art. 53 Cost., in quanto, avendo come presupposto il mero svolgimento di un'attività produttiva, a prescindere dai risultati di tale attività, non colpirebbe alcun fatto espressivo di capacità contributiva. Sottopone in particolare a critica la tesi secondo cui il fondamento costituzionale dell'imposta stessa dovrebbe rinvenirsi in una nozione oggettiva e non soggettiva della capacità contributiva, riferibile cioè all'organizzazione che svolge attività di impresa e non alla persona fisica dell'imprenditore. La nozione di capacità contributiva, alla luce del consolidato orientamento di questa Corte, sarebbe infatti riferibile esclusivamente alle persone fisiche (e, forse, alle persone giuridiche) e non certo ad una organizzazione oggettivamente considerata.

I vizi di costituzionalità sarebbero, secondo la medesima parte privata, ancor più evidenti con specifico riferimento alla tassazione dei lavoratori autonomi. Se, infatti, il fondamento giustificativo dell'imposta viene individuato nel "dominio" dei fattori della produzione, tale giustificazione può eventualmente valere per l'organizzazione dell'impresa ma non certo per quella dei professionisti e degli studi professionali, in quanto la prestazione professionale non è frutto dell'organizzazione di studio bensì della mens del professionista. Per i professionisti, in definitiva, non sarebbe prospettabile alcuna capacità contributiva reale o oggettiva, espressa dallo studio professionale in sé, disgiunta dalla capacità contributiva personale o soggettiva del professionista.

Ulteriore violazione dell'art. 53 Cost. discenderebbe altresì dalla non deducibilità delle spese sostenute per le retribuzioni dei dipendenti e dei collaboratori e di quelle per interessi, in conseguenza della quale la base imponibile dell'IRAP verrebbe a configurarsi come espressione fittizia di capacità contributiva.

L'art. 3, comma 1, lett. c), della legge istitutiva, assoggettando all'imposta in egual modo i lavoratori autonomi e gli imprenditori, sarebbe poi lesivo sotto un duplice profilo del principio di eguaglianza. Da un lato perché non differenzia il trattamento di redditi di diversa natura, in tal modo contrastando i principi enunciati nella sentenza di questa Corte n. 42 del 1980, dall'altro perché discrimina situazioni contributivamente uguali, quali sono quelle dei lavoratori autonomi e dei lavoratori dipendenti.

Il principio di eguaglianza sarebbe infine ulteriormente violato per l'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei soli lavoratori autonomi indicati all'art. 49, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, con esclusione di quelli indicati al comma 2, considerato che non sussiste alcuna differenza, in

termini di attitudine alla contribuzione, tra le attività delle due diverse categorie di lavoratori autonomi.

4.2. - E' intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei Ministri, per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, eccependo preliminarmente l'inammissibilità di tutte le questioni, per difetto di motivazione in ordine alla specifica rilevanza di ciascuna di esse; l'inammissibilità delle questioni riguardanti gli artt. 2 e 4 del D.Lgs. n. 446 del 1997, perché estranei ai profili indicati nel dispositivo dell'ordinanza; l'inammissibilità della questione riferita all'art. 1, comma 2, del D.Lgs., in quanto la non deducibilità dell'IRAP in sede di determinazione dell'imponibile IRPEF è evidentemente irrilevante in una controversia avente ad oggetto un rimborso IRAP; l'inammissibilità, infine, della questione relativa alla mancata inclusione nell'ambito di applicazione dell'IRAP dei soggetti passivi indicati all'art. 49, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per la mancata indicazione di motivi a sostegno del dubbio di legittimità costituzionale.

Nel merito, con riferimento alle residue questioni, l'Avvocatura ha concluso per la declaratoria di infondatezza.

L'IRAP - secondo la parte pubblica - non è, come il rimettente mostra di ritenere, un'imposta sul reddito analoga alla soppressa ILOR, bensì un'imposta regionale a sé stante che mira a colpire le remunerazioni dei fattori della produzione e quindi, oltre ai profitti o guadagni dell'organizzatore della produzione, anche gli interessi ed i salari, che sono pertanto indeducibili dalla base imponibile.

La nuova imposta sarebbe sostanzialmente ispirata ad una duplice finalità: quella di colpire una particolare ed incontestabile capacità contributiva, da un lato, e di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti mediante la sostituzione di una pluralità di contributi, con invarianza di gettito, dall'altro.

Le questioni riferite alla asserita violazione del principio di eguaglianza sarebbero pertanto infondate in quanto basate sull'erronea equiparazione dell'IRAP ad una imposta sul reddito.

5. - La Commissione tributaria provinciale di Parma, con ordinanza emessa il 21 marzo 2000, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 2, 3, 4, 8 e 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Motivata anche in tal caso la rilevanza della questione sulla considerazione che il giudizio a quo ha ad oggetto il ricorso proposto da un contribuente avverso il silenzio-rifuto dell'Amministrazione su un'istanza di rimborso di acconto IRAP, il rimettente assume che gli artt. 2 e 3 sarebbero in contrasto con il principio di eguaglianza in quanto parificano l'esercizio di arti e professioni all'attività di impresa e discriminano il lavoro autonomo rispetto a quello subordinato.

L'art. 4 del D.Lgs. sarebbe invece in contrasto con l'art. 53 Cost. in quanto non consente di dedurre, dalla base imponibile, le spese sostenute per dipendenti e collaboratori e quelle per interessi passivi.

La normativa denunciata violerebbe poi il principio di eguaglianza anche sotto un diverso profilo, e cioè in quanto, avendo l'IRAP assorbito il contributo al Servizio sanitario nazionale, il relativo onere sarebbe ora posto a carico soltanto di talune categorie di contribuenti.

Ulteriore violazione dell'art. 53 Cost. discenderebbe infine dalla indeducibilità dell'IRAP dalla base imponibile ai fini IRPEF.

5.1. - E' intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei Ministri, per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, mediante atto di contenuto sostanzialmente analogo a quelli depositati nei giudizi già instaurati.

6. - Nel corso di altro giudizio promosso da un contribuente avverso il silenzio-rifuto dell'Amministrazione su un'istanza di rimborso dell'IRAP, la Commissione tributaria provinciale di Como, con ordinanza emessa il 23 marzo 2000, ha sollevato questione di legittimità costituzionale degli artt. 3,

comma 1, lett. c), 4 e 8 del D.Lgs. n. 446 del 1997, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.; dell'intero decreto legislativo, in riferimento all'art. 53 Cost.; dell'art. 3, comma 1, lett. c), in riferimento all'art. 76 Cost.

La non manifesta infondatezza della questione è motivata sulla scorta di considerazioni del tutto analoghe a quelle svolte, in riferimento ai medesimi parametri, dagli altri rimettenti.

6.1. - L'Avvocatura generale dello Stato è intervenuta in giudizio, concludendo per l'infondatezza della questione, mediante atto di contenuto simile ai precedenti.

7. - La Commissione tributaria provinciale di Trapani, nel corso di un giudizio avente ad oggetto l'impugnativa del provvedimento di reiezione di un'istanza di rimborso dell'acconto IRAP relativo all'anno 1998, con ordinanza emessa il 19 giugno 2000 ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 3, comma 1, lett. c), e dell'art. 8 del D.Lgs. n. 446 del 1997, nelle parti in cui sottopongono all'IRAP l'attività professionale di lavoro autonomo.

La non manifesta infondatezza della questione è ravvisata nella disparità di trattamento che la normativa denunciata realizzerebbe attraverso l'assoggettamento alla medesima imposta di attività diverse, quanto al livello di organizzazione, quali quella imprenditoriale e quella professionale.

7.1. - L'Avvocatura generale dello Stato, costituendosi in giudizio per conto del Presidente del Consiglio dei Ministri, ha concluso anche in tal caso per l'infondatezza della questione, in base alla considerazione che l'ambito applicativo dell'imposta è non irragionevolmente delimitato dall'esistenza di un'autonoma organizzazione di mezzi per lo svolgimento dell'abituale attività produttiva.

8. - La Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con ordinanza emessa il 10 maggio 2000 nel corso di un giudizio di impugnazione del silenzio-rifuto dell'amministrazione su istanza di rimborso di acconto IRAP, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 2, 3, 4, 8, 11 e 45, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, «precipualemente nelle parti in cui:

- non consentono di dedurre dalla base imponibile le spese sostenute per i dipendenti e per i collaboratori e per gli interessi passivi;
- non discriminano i lavoratori autonomi dagli imprenditori e viceversa (discriminano) i lavoratori autonomi dai lavoratori dipendenti;
- discriminano i lavoratori autonomi di cui al primo comma dell'art. 49 TUIR dagli altri lavoratori autonomi di cui alle altre ipotesi del citato articolo;
- non consentono di dedurre l'IRAP ai fini delle imposte sui redditi».

Con altre due ordinanze emesse, in analoghi giudizi, il 26 maggio 2000, la medesima Commissione tributaria di primo grado di Bolzano ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 Cost., questione di legittimità costituzionale delle medesime norme, «nella parte in cui, disciplinando la tassazione dei lavoratori autonomi,

- assumono quale indice rilevatore della loro capacità contributiva il semplice esercizio dell'attività esercitata;
- non discriminano i lavoratori autonomi dagli imprenditori e, viceversa, discriminano i lavoratori autonomi tra di loro;
- non ammettono la deducibilità delle spese sostenute per il personale e quelle per gli interessi;
- dichiarano non deducibile l'IRAP ai fini delle imposte sui redditi;
- violano il contenuto della legge delega n. 662 del 23.12.96, disattendendo l'obbligo di ridurre il costo del lavoro ed il prelievo complessivo che grava sui redditi».

8.1. - L'Avvocatura generale dello Stato è intervenuta nei tre giudizi, con atti di contenuto non difforme da quelli depositati nei giudizi precedentemente instaurati, concludendo per la declaratoria di

inammissibilità o comunque di infondatezza delle questioni.

9. - La Commissione tributaria provinciale di Lecco, con ordinanza emessa il 27 marzo 2000, nel corso di analogo giudizio di impugnazione del silenzio-rifuto dell'amministrazione su un'istanza di rimborso di acconto IRAP, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 Cost., questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. n. 446 del 1997, sulla scorta di argomentazioni sostanzialmente coincidenti con quelle già proposte dagli altri rimettenti.

9.1. - L'Avvocatura generale dello Stato, intervenendo in giudizio per conto del Presidente del Consiglio dei Ministri, ha concluso per l'inammissibilità o l'infondatezza della questione, riportandosi ai propri precedenti atti di intervento.

10. - La Commissione tributaria provinciale di Genova, con ordinanza emessa il 3 luglio 2000, nel corso di un giudizio avente ad oggetto il ricorso proposto da un contribuente nei confronti della Regione Liguria, avverso il provvedimento di reiezione di un'istanza di rimborso di acconto IRAP, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 8 e 11, primo comma, lett. c), numeri 1), 2), 3) e 4) del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Il rimettente, in punto di rilevanza, osserva preliminarmente che la Regione Liguria - unica convenuta - dovrebbe ritenersi passivamente legittimata nel giudizio a quo per avere rigettato l'istanza di rimborso proposta in via amministrativa dal contribuente, con ciò implicitamente riconoscendosi competente a provvedere sull'istanza stessa, nonché per essere la destinataria del pagamento effettuato dal contribuente medesimo.

Quanto alla non manifesta infondatezza della questione, il medesimo rimettente assume in primo luogo che le norme denunciate sarebbero lesive del principio di eguaglianza e del principio di capacità contributiva in quanto, includendo nella base imponibile taluni costi sicuramente significativi, quali gli interessi passivi e le spese per il personale, assoggetterebbero al medesimo prelievo fiscale soggetti aventi una differente capacità contributiva in conseguenza della diversa entità di detti costi.

L'ineducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi sarebbe poi in contrasto con il principio espresso dall'art. 75, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo cui «le spese e gli altri componenti negativi (...) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito». Principio che, seppur non costituzionalizzato, esprimerebbe una linea di tendenza del legislatore.

L'orientamento della stessa Corte Costituzionale, d'altro canto, sarebbe - secondo il rimettente - nel senso di ritenere che la detraibilità dei tributi vada stabilita e commisurata dal legislatore ordinario secondo un criterio che concili, sulla base di valutazioni politico-economiche incensurabili purché non manifestamente irragionevoli, le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva.

10.1. - Si è costituita in giudizio la Regione Liguria, resistente nel giudizio a quo, eccependo in via preliminare l'irrelevanza della questione in ragione del proprio difetto di legittimazione passiva.

Ad avviso della Regione, l'IRAP non è infatti un tributo regionale, espressione di autonomia finanziaria, bensì un tributo erariale devoluto alle regioni dalla legge statale. Si tratta infatti di un'imposta introdotta inderogabilmente per tutte le Regioni con una legge statale, che ne disciplina interamente la struttura, e che va versata allo Stato, il quale provvede poi a riversarla alle Regioni, trattenendone una quota. Nel senso della natura erariale dell'imposta si sarebbe del resto pronunciata la stessa Corte Costituzionale nella sentenza n. 138 del 1999.

L'istanza di rimborso, conseguentemente, non avrebbe dovuto essere presentata alla Regione bensì all'ufficio finanziario competente ed il ricorso al Giudice tributario avrebbe dovuto perciò essere proposto nei confronti dell'Ufficio delle entrate, se già istituito, ovvero nei confronti dell'Ufficio distrettuale delle imposte dirette.

La questione, secondo la Regione Liguria, sarebbe comunque infondata nel merito.

La circostanza che l'IRAP colpisca, in luogo dei tradizionali indici di capacità contributiva, un nuovo indice di forza economica, rappresentato dal valore aggiunto della produzione, e cioè dalla ricchezza generata dall'organizzazione dell'attività, non costituirebbe affatto lesione del principio di cui all'art. 53 Cost., atteso che la norma costituzionale non contiene un elenco tassativo degli indici di capacità contributiva ma richiede soltanto l'esistenza di un effettivo collegamento del presupposto d'imposta con fatti e situazioni espressivi di potenzialità economica.

La stessa Corte, d'altro canto, ha sempre ritenuto che il suo sindacato non possa entrare nel merito della discrezionalità politica del legislatore, a meno che il suo esercizio non comporti irrazionali ed arbitrarie discriminazioni, non ravvisabili nella fattispecie.

L'indeducibilità di taluni costi, quali quelli sostenuti per stipendi o compensi e per interessi passivi, sarebbe quindi coerente con la natura dell'imposta, atteso che detti costi rappresentano in realtà componenti della produzione netta o del valore aggiunto.

I principi costituzionali evocati dal rimettente non sarebbero nemmeno lesi dalla normativa denunciata, nella parte in cui questa inserisce tra i soggetti passivi dell'imposta anche i lavoratori autonomi. Se, infatti, l'IRAP è un tributo destinato a colpire la ricchezza prodotta nell'esercizio di attività organizzate, è allora evidente che nel suo ambito applicativo deve ricadere qualsiasi tipo di attività caratterizzata da un minimo di organizzazione. Soluzione questa, del resto, coerente con l'orientamento manifestato dalla Corte allorché, pronunciandosi sulla questione di legittimità costituzionale del D.P.R. n. 599 del 1973, istitutivo dell'IRAP, dichiarò l'illegittimità costituzionale delle norme denunciate, nella parte in cui non escludevano dall'imposta i soli redditi di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi d'impresa.

Inammissibile per difetto di rilevanza, oltre che infondata nel merito, sarebbe infine la questione relativa alla indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito, non avendo il giudizio a quo ad oggetto una controversia riguardante l'ammontare di imposte sul reddito.

Nell'imminenza dell'udienza pubblica la Regione Liguria ha depositato una memoria illustrativa, nella quale innanzitutto ribadisce come la base imponibile dell'IRAP sia costituita non dal reddito personale netto, come nel caso dell'IRPEF, bensì dal valore aggiunto prodotto, assunto dal legislatore come nuovo indice di capacità contributiva.

Si tratterebbe, secondo una autorevole dottrina, di una capacità contributiva autonoma, impersonale, di tipo reale, basata sulla capacità produttiva che deriva dalla combinazione dei diversi fattori organizzati dall'imprenditore o dal professionista, la cui individuazione non contrasterebbe con il precetto di cui all'art. 53 Cost., stante l'obiettiva rilevanza economica del presupposto impositivo.

Secondo altri autori, invece, la giustificazione dell'IRAP risiederebbe nel diretto rapporto comunque configurabile tra la ricchezza chiamata alla contribuzione ed i soggetti passivi d'imposta, essendo indubbio che il valore aggiunto prodotto sia normalmente, pur se indirettamente, rappresentativo della attitudine alla contribuzione del soggetto esercente l'attività, per il quale l'imposta rappresenta, d'altro canto, un costo di produzione che, tendenzialmente, sarà traslato su altri soggetti, non diversamente da quanto accade - ad esempio - per l'imposta di fabbricazione.

10.2. - Lo Studio Rosina e Associati - Dottori commercialisti, ricorrente nel giudizio a quo, ha depositato fuori termine una memoria di costituzione, concludendo per l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale.

Nell'imminenza dell'udienza pubblica del 23 gennaio 2001, la medesima parte ha altresì depositato una ampia memoria illustrativa.

10.3. - L'Avvocatura generale dello Stato, intervenendo in giudizio per conto del Presidente del Consiglio dei Ministri, ha concluso per l'inammissibilità o l'infondatezza della questione, riportandosi ai

propri precedenti atti di intervento.

11. - La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con ordinanza emessa il 5 giugno 2000, ha sollevato questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, commi 1 e 2, 2, 3, lett. c), 4, 8, 11, 36 e 45, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, «per violazione degli artt. 3, 23, 35, 53 Cost. anche con riferimento alla legge 23/12/1996 n. 662 (commi 143 e 144 dell'art. 3)».

Affermata la rilevanza della questione, vertendosi anche in tal caso in tema di impugnativa del silenzio-rifiuto dell'amministrazione su istanza di rimborso di acconto IRAP, il rimettente ne motiva la non manifesta infondatezza, non dissimilmente dagli altri rimettenti, con riguardo alla assimilazione tra redditi di impresa e redditi da lavoro autonomo; alla discriminazione tra i lavoratori autonomi di cui al primo comma dell'art. 49 del T.U. delle imposte sui redditi e gli altri lavoratori autonomi indicati nello stesso art. 49; alla indeducibilità degli interessi passivi e delle spese per il personale dipendente; alla mancata ripartizione tra tutti i contribuenti del costo del Servizio sanitario nazionale; alla indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi; alla delega all'autorità amministrativa della determinazione dell'ammontare dell'acconto.

11.1. - L'Avvocatura generale dello Stato, intervenendo in giudizio per conto del Presidente del Consiglio dei Ministri, ha concluso per l'inammissibilità o l'infondatezza della questione, riportandosi anche in tal caso ai propri precedenti atti di intervento.

12. - La Commissione tributaria provinciale di Piacenza, con ordinanza emessa il 29 febbraio 2000, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 2, 3, 4, 36 e 45 del D.Lgs. n. 446 del 1997, nonché del medesimo D.Lgs. nel suo complesso, sotto profili sostanzialmente analoghi a quelli individuati nelle altre ordinanze di rimessione.

12.1. - E' intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei Ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, concludendo in via principale per la declaratoria di inammissibilità della questione, per difetto di motivazione sulla rilevanza della questione, e riportandosi comunque, nel merito, ai propri precedenti atti di intervento.

13. - Nell'imminenza dell'udienza pubblica del 23 gennaio 2001 e della Camera di Consiglio del 24 gennaio 2001, l'Avvocatura generale dello Stato ha depositato - in tutti i giudizi, ad eccezione di quello promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza - memorie illustrative, di contenuto in larga parte coincidente.

13.1. - In relazione alle censure riguardanti la asserita violazione del principio di capacità contributiva, la parte pubblica in primo luogo osserva che la non deducibilità dalla base imponibile degli interessi passivi e delle spese per il personale dipendente non determina - diversamente da quanto taluni dei rimettenti mostrano di ritenere - la tassazione di salari ed interessi in quanto tali, «ma solo nella misura in cui gli stessi trovano capienza nel valore della produzione netta (o valore aggiunto) il quale, siccome "risultato" dell'attività organizzata svolta, costituisce la base imponibile del tributo e integra in ogni caso il limite dell'imposizione».

L'Avvocatura ribadisce poi che l'IRAP non è un'imposta sul reddito complessivo netto del soggetto passivo ma è bensì un'imposta «che colpisce, con carattere di realtà, il valore della produzione e cioè incide sul valore aggiunto netto prodotto autonomamente presso ciascun soggetto passivo» in dipendenza dell'esercizio dell'attività organizzata imprenditoriale o professionale.

Ricorda, al riguardo, la parte pubblica che la stessa Corte ha ripetutamente affermato che rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, l'individuazione dei singoli fatti espressivi di capacità contributiva, cosicché il giudizio di legittimità costituzionale delle norme denunciate, con riferimento al parametro di cui all'art. 53 Cost., si risolve «nel verificare, nei limiti del controllo della razionalità che compete al Giudice delle leggi, se l'IRAP sia dal legislatore ricollegata e raggugliata ad un ragionevole presupposto espressivo di forza economica e quindi significativo di

attitudine alla contribuzione in colui che alla stessa è chiamato come soggetto passivo della corrispondente obbligazione tributaria».

Il risultato di tale verifica non potrebbe - secondo la medesima parte pubblica - che essere positivo. Sarebbe, infatti, non irragionevole, in primo luogo, il collegamento del tributo all'esercizio abituale di attività di impresa o di lavoro autonomo che si attui attraverso la autonoma organizzazione dei fattori di produzione, in quanto espressione reale di potenzialità economica, come del resto già avviene per altri tributi esistenti nel nostro sistema, quali le accise e l'IVA.

Sarebbe altresì non irragionevole la determinazione della base imponibile mediante il riferimento al valore della produzione netta evidenziatosi in conseguenza dell'attività organizzata esercitata dal soggetto passivo, e cioè al valore aggiunto, rappresentante la ripartizione su base individuale del prodotto interno netto (PIN) su base nazionale, destinato a sua volta a ripartirsi tra salari, interessi e profitti. Si tratterebbe, del resto, di una scelta coerente con le finalità di politica fiscale perseguite dal legislatore, consistenti, da un lato, nell'alleggerimento del prelievo sulla parte di valore aggiunto destinato alle retribuzioni e, dall'altro, nella disincentivazione del diffuso indebitamento, con la conseguente attenuazione del vantaggio fiscale proprio dei redditi finanziari, «quale combinato effetto di una imposizione più mite di quella ordinaria (per il percettore degli interessi) e della deduzione degli interessi passivi (a favore del debitore) ai fini della imposizione diretta».

Non potrebbe, infine, dirsi irrazionale l'individuazione, quale soggetto passivo, del solo "gestore" dell'impresa o dell'attività professionale, proprio perché egli è il titolare dell'attività organizzata che produce il valore aggiunto al quale è commisurata l'imposta. Già in altre occasioni, del resto, la Corte avrebbe ritenuto legittime (ad esempio nella sentenza n. 111 del 1997 e nella sentenza n. 143 del 1995) norme che colpivano determinati soggetti passivi, in riferimento a fatti indicativi di ricchezza che non erano necessariamente propri di costoro o ai quali comunque essi potessero sicuramente attingere per pagare il tributo.

Il soggetto passivo dell'IRAP, in ogni caso, avrebbe la possibilità di trasferire il peso economico dell'imposta, secondo le leggi di mercato, sia "all'indietro", sulle retribuzioni del capitale e dei lavoratori, sia "in avanti", sui prezzi dei prodotti e dei servizi, a nulla rilevando la mancanza di un'espressa previsione del diritto di rivalsa.

13.2. - I dubbi di legittimità costituzionale riguardanti - con riferimento ai parametri di cui agli artt. 3 e 53 Cost. - la sottoposizione ad IRAP anche dei lavoratori autonomi (art. 3, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 446 del 1997) sarebbero poi frutto, secondo l'Avvocatura, di una imprecisa lettura dell'art. 2 del medesimo D.Lgs. e di una non corretta considerazione della natura dell'imposta.

Il predetto art. 2, come modificato dall'art. 1 del D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, individua infatti il presupposto dell'IRAP nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'abitualità e l'esistenza di una autonoma organizzazione costituiscono dunque entrambe elementi caratterizzanti di detto presupposto, cosicché rimarrebbero al di fuori dell'ambito di applicazione dell'imposta non solo le attività meramente occasionali «ma anche quelle che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di impresa (individuale), di arti e professioni, non sono tuttavia esercitate mediante una organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato», in conformità del resto all'interpretazione sin qui seguita dalla stessa amministrazione (ed esposta nella circolare n. 141 del 4 giugno 1998). Gli esercenti arti e professioni di cui al comma 1 dell'art. 49 del TUIR sarebbero dunque soggetti ad IRAP - secondo tale interpretazione - solo in quanto l'attività da essi svolta sia autonomamente organizzata.

Così letti, gli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446 del 1997 si sottrarrebbero ai prospettati dubbi di legittimità costituzionale, non potendo certo ritenersi irragionevole e discriminatoria - ad avviso ancora dell'Avvocatura - la scelta del legislatore di sottoporre ad uguale prelievo il valore aggiunto che costituisce il risultato di autonoma organizzazione produttiva tanto dell'imprenditore quanto del

lavoratore autonomo. Così come, di contro, l'esclusione dall'area di imponibilità dei lavoratori dipendenti e degli altri lavoratori autonomi di cui all'art. 49, comma 2, del TUIR si giustificerebbe proprio in considerazione della mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione.

Non pertinente sarebbe infine il richiamo, operato da molti rimettenti, alla sent. n. 42 del 1980 con la quale la Corte dichiarò l'illegittimità costituzionale delle norme istitutive dell'ILOR in quanto non escludevano dall'imposta i redditi di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi d'impresa. L'IRAP infatti, diversamente dall'ILOR, non è un'imposta sul reddito e non colpisce i redditi prodotti dai soli lavoratori autonomi in quanto tali, ma individua quale ragionevole presupposto di capacità contributiva l'abituale esercizio di autonoma attività organizzata a fini produttivi.

13.3. - In merito alle censure riferite alla violazione dell'art. 3 Cost., sotto il profilo della discriminazione tra categorie di contribuenti quanto al concorso alle spese del servizio sanitario (avendo l'IRAP sostituito il preesistente contributo al SSN), l'Avvocatura rileva che la contemporaneità dell'introduzione dell'IRAP con la soppressione dei contributi sanitari non comporta alcuna «continuità giuridica» tra i due tributi, inquadrandosi la nuova imposta - sostitutiva non solo dei predetti contributi sanitari ma anche di numerose altre imposte - nella fiscalità generale con natura e presupposti completamente diversi da quelli dei tributi soppressi.

13.4. - Quanto alle questioni riferite al parametro di cui all'art. 76 Cost., sotto il profilo dell'inosservanza del criterio direttivo rappresentato dalla riduzione del prelievo sui redditi di lavoro autonomo, la parte pubblica rileva preliminarmente come tale censura muova da una premessa apodittica ed indimostrata, quella cioè secondo la quale l'introduzione dell'IRAP, con la contemporanea abolizione di altri tributi precedentemente gravanti sul lavoro autonomo, avrebbe aumentato il carico tributario per la categoria degli esercenti arti e professioni.

La finalità di riduzione del prelievo sui redditi di lavoro autonomo è comunque riferita dalla legge delega - secondo l'Avvocatura - non solo alla introduzione dell'IRAP ed alla soppressione dei preesistenti tributi e contributi, ma anche ad una serie di altri interventi su imposte diverse, quali la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni IRPEF, cosicché il giudizio riguardo al rispetto del menzionato criterio direttivo non potrebbe essere in nessun caso formulato con riguardo alla sola normativa IRAP.

13.5. - Inammissibile sarebbe invece - ad avviso ancora dell'Avvocatura - la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 446 del 1997, nella parte in cui prevede l'ineducibilità dell'IRAP ai fini delle imposte sui redditi.

I giudizi nei quali la questione è stata sollevata hanno infatti tutti ad oggetto controversie in tema di restituzione dell'IRAP versata, mentre una siffatta questione potrebbe essere rilevante solamente se si vertesse in materia di imposte sui redditi.

La questione - secondo la parte pubblica - sarebbe comunque infondata nel merito, trattandosi di materia rientrante nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà.

13.6. - Quanto alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 8 del D.Lgs., con riferimento all'art. 35 Cost., la parte pubblica rileva che l'ineducibilità delle spese per il personale dipendente non può ritenersi di per sé in contrasto con il principio costituzionale di tutela del lavoro - per il suo preteso effetto disincentivante rispetto alla assunzione ed al mantenimento di lavoratori dipendenti - in quanto detto principio va comunque coordinato con altri interessi aventi pari rilevanza costituzionale, ed in specie con quelli presidiati dall'art. 53 Cost.

In ogni caso l'Avvocatura osserva che l'introduzione dell'IRAP e la contemporanea abolizione dei contributi al SSN e della cosiddetta tassa sulla salute hanno in realtà attenuato, e non aggravato, l'onere fiscale incidente sul lavoro subordinato.

13.7. - Inammissibile e, comunque, priva di fondamento sarebbe, da ultimo, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 45, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, sollevata con riferimento al parametro di

cui all'art. 23 Cost.

Incomprensibile - secondo l'Avvocatura - sarebbe infatti la rilevanza della questione nei giudizi a quibus, aventi ad oggetto domande di rimborso dell'acconto versato, considerato che la norma denunciata prevede l'applicazione della cosiddetta clausola di salvaguardia che consente al contribuente, nella ricorrenza di determinate condizioni, di ridurre il versamento in acconto dovuto per l'anno 1998.

Dovrebbe in ogni caso considerarsi, nel merito, che la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. va intesa in senso relativo, come obbligo del legislatore di determinare preventivamente e sufficientemente criteri direttivi di base e linee generali di disciplina dell'attività amministrativa. La norma denunciata risulterebbe quindi pienamente rispettosa del dettato costituzionale, avendo il legislatore rimesso al decreto ministeriale la sola fissazione dell'entità della riduzione dell'acconto, determinato per legge, sulla base di criteri predeterminati.

Motivi della decisione

1. - Con le ordinanze indicate in epigrafe vengono sollevate, sotto profili e con riferimento a parametri in buona parte coincidenti, questioni di legittimità costituzionale di singole norme del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), ovvero dell'intero testo normativo.

I giudizi, stante l'evidente connessione, vanno pertanto riuniti per essere unitariamente decisi.

2. - Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità delle questioni sollevate, con riferimento all'intero D.Lgs. n. 446 del 1997, dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con l'ordinanza emessa il 6 ottobre 1999, dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con entrambe le ordinanze, dalla Commissione tributaria provinciale di Lecco e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza. E ciò in quanto secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il rimettente - salvo il caso in cui specificamente argomenti che il vulnus derivi da un intero corpo normativo - è tenuto ad individuare, a pena appunto di inammissibilità, la norma, o la parte di essa, la cui presenza nell'ordinamento determinerebbe la lamentata lesione della Costituzione (si vedano, ex multis, ord. n. 208 del 2000 e ord. n. 185 del 1996).

3. - L'Avvocatura generale dello Stato eccepisce inoltre l'inammissibilità, per difetto di rilevanza, delle questioni riferite all'art. 1 del D.Lgs. n. 446 del 1997, nella parte in cui dispone la non deducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) ai fini delle imposte sui redditi, sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze, dalla Commissione tributaria provinciale di Genova, dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza.

L'eccezione va accolta. Quella prospettata, in termini sostanzialmente coincidenti, dai suddetti rimettenti è infatti questione che attiene al regime giuridico ed alla fase applicativa delle imposte sui redditi, ed è perciò irrilevante nei giudizi a quibus, aventi tutti ad oggetto controversie in tema di rimborso dell'acconto IRAP (si vedano sent. n. 111 del 1997 e sent. n. 21 del 1996).

4. - Del pari inammissibile è la questione di legittimità costituzionale riguardante l'art. 45, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, sollevata, in riferimento all'art. 23 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999, dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000, dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza.

La norma denunciata prevede che «con decreto del Ministro delle finanze sono stabiliti (...) gli ammontari in valore assoluto e percentuale del maggior carico impositivo rispetto a quello derivante

dai tributi e contributi soppressi ai sensi degli artt. 36 e 51, comma 1, in base ai quali fissare l'entità della riduzione dell'acconto dovuto ai fini della stessa imposta determinato ai sensi dell'art. 31».

L'eventuale caducazione di detta norma, richiesta dai rimettenti, comporterebbe il venir meno della stessa possibilità di riduzione dell'acconto ma non certo la restituzione dell'acconto già versato, che costituisce l'oggetto dei giudizi a quibus.

La questione risulta pertanto del tutto irrilevante.

5. - L'Avvocatura generale dello Stato eccepisce ancora l'inammissibilità della questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Genova, in considerazione dell'asserito difetto di legittimazione passiva della Regione Liguria, unica convenuta nel giudizio a quo, avente ad oggetto il ricorso proposto da un contribuente avverso il provvedimento di reiezione di un'istanza di rimborso dell'acconto IRAP versato.

L'eccezione va disattesa.

La questione riguardante la legittimazione passiva della Regione Liguria risulta già introdotta, in via di eccezione, nel giudizio a quo, ed il rimettente motiva specificamente, nell'ordinanza, riguardo alle ragioni per le quali egli ritiene invece la Regione medesima passivamente legittimata al giudizio. Ciò è sufficiente per escludere che questa Corte possa pervenire, sovrapponendo il proprio giudizio a quello del Giudice del merito, ad una declaratoria di inammissibilità della questione di costituzionalità per difetto di rilevanza, rimanendo ovviamente impregiudicata ogni ulteriore valutazione, da compiersi nel giudizio a quo, riguardo all'esattezza delle conclusioni cui il rimettente è pervenuto sul punto.

6. - Nel merito, un primo gruppo di questioni riguarda la conformità ai principi di eguaglianza e capacità contributiva delle norme del decreto legislativo relative alla stessa individuazione del presupposto d'imposta ed alla determinazione della base imponibile.

Rientrano in questo gruppo le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4 del decreto legislativo sollevate, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con le due ordinanze in data 23 settembre 1999, e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 8 e 11, comma 1, lett. c), numeri 1), 2), 3) e 4), sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Genova; le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4, 8 e 11 sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Milano e, in riferimento al solo art. 53 Cost., dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 4, 8 e 11 del D.Lgs. sollevata, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Parma; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4 e 8 del D.Lgs. sollevata, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia.

Deducano in buona sostanza i rimettenti che le norme denunciate, assumendo quale presupposto dell'imposta il mero esercizio abituale di una attività economica organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi (art. 2), indipendentemente dal risultato economico di tale attività, ed indicando quale base imponibile il valore della produzione netta, al netto degli ammortamenti, costituita dalla differenza tra ricavi e costi, esclusi tuttavia gli interessi passivi ed i costi relativi al personale (artt. 4, 8 e 11), si porrebbero in contrasto con il principio di capacità contributiva e perciò, in definitiva, con il principio di eguaglianza, in quanto assoggetterebbero il contribuente ad un prelievo fiscale basato su una mera potenzialità di capacità contributiva, suscettibile di non tradursi in reddito nel caso in cui l'ammontare di retribuzioni ed interessi passivi sia uguale o superiore al valore della suddetta produzione netta, attesa anche la mancata previsione di qualsivoglia meccanismo di rivalsa.

6.1. - Le questioni sono infondate.

6.2. - E' costante nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale rientra nella

discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (sent. n. 111 del 1997, sent. n. 21 del 1996, sent. n. 143 del 1995, sent. n. 159 del 1985).

Nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

La scelta di siffatto indice - diversamente da quanto i rimettenti assumono - non può dirsi irragionevole, né comunque lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori.

L'imposta colpisce perciò, con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

Irrilevante, ai fini della valutazione della conformità dell'imposta al principio di capacità contributiva, è d'altro canto la mancata previsione del diritto di rivalsa da parte del soggetto passivo dell'imposta stessa nei confronti di coloro cui pure il valore aggiunto prodotto è, pro quota, riferibile (e cioè i lavoratori ed i finanziatori).

Come si verifica per qualsiasi altro costo (anche di carattere fiscale) gravante sulla produzione, l'onere economico dell'imposta potrà essere infatti trasferito sul prezzo dei beni o servizi prodotti, secondo le leggi del mercato, o essere totalmente o parzialmente recuperato attraverso opportune scelte organizzative.

7. - Un secondo gruppo di questioni riguarda specificamente l'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta degli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

8. - Vengono in primo luogo in considerazione, a tale proposito, le questioni di legittimità costituzionale - da intendersi evidentemente riferite all'art. 3, comma 1, lett. c), del D.Lgs. - sollevate, in riferimento all'art. 76 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000, e dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze.

Assumono i rimettenti che, attraverso l'assoggettamento ad IRAP dei lavoratori autonomi, si sarebbe violato il criterio direttivo stabilito dall'art. 3, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), rappresentato dalla riduzione del costo del lavoro e del prelievo complessivo che grava sul lavoro autonomo.

8.1. - Anche tale censura è infondata.

8.2. - L'assunto da cui i rimettenti muovono - che cioè l'onere derivante dall'IRAP sia, per i lavoratori autonomi, maggiore di quello da cui erano precedentemente gravati per effetto dei tributi e contributi soppressi dall'art. 36 del D.Lgs. - è infatti apodittico ed indimostrato. Oltre a ciò va considerato che il criterio direttivo cui i medesimi rimettenti fanno riferimento riguarda non solamente l'istituzione dell'IRAP, ma il complesso delle riforme del sistema tributario indicate nello stesso art. 3, comma 143, della legge n. 662 del 1996, tra le quali, ad esempio, figura anche, alla lett. b), la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Con la conseguenza che la comparazione andrebbe semmai effettuata con riguardo non alla sola IRAP, ma all'intero carico fiscale gravante sul lavoro autonomo prima e dopo la riforma.

Da ultimo - ed il rilievo è di per sé decisivo - va comunque osservato che è la stessa legge delega n. 662 del 1996 a prevedere, all'art. 3, comma 144, lett. b), che l'istituenda imposta regionale sulle attività produttive venga applicata anche nei confronti degli esercenti arti e professioni.

9. - Altri rimettenti dubitano della legittimità costituzionale della normativa istitutiva dell'IRAP, nella parte in cui questa opererebbe una ingiustificata equiparazione, ai fini del trattamento fiscale, tra redditi di impresa e redditi di lavoro autonomo, con violazione vuoi del principio di eguaglianza, vuoi del principio di capacità contributiva, vuoi, infine, del principio di tutela del lavoro in tutte le sue forme.

Vengono sotto tale profilo in considerazione le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 1, lett. c), del decreto legislativo sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999, in riferimento agli artt. 3 e 35 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con le due ordinanze emesse il 23 settembre 1999, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., e dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze, in riferimento all'art. 3 Cost.; le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2 e 3 del medesimo D.Lgs. sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, in riferimento all'art. 3 Cost., e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza, in riferimento all'art. 53 Cost.; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 3, comma 1, lett. c), 4 e 8 del medesimo D.Lgs. sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 3, comma 1, lett. c), e 8 del medesimo decreto sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Trapani, in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 Cost.; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 3, comma 1, lett. c), 8 e 11 del medesimo D.Lgs. sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 Cost.

9.1. - Le questioni stesse sono infondate alla stregua delle considerazioni che seguono.

9.2. - Va innanzitutto ribadito che l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce - come già si è osservato - il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Non riguardando, dunque, la normativa denunciata la tassazione dei redditi personali, le censure riferite all'asserita equiparazione del trattamento fiscale dei redditi di lavoro autonomo a quello dei redditi di impresa risultano fondate su un presupposto palesemente erroneo.

L'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva - identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta - né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro.

È tuttavia vero - come taluni rimettenti rilevano - che mentre l'elemento organizzativo è connotato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui.

Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterebbe mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa.

10. - L'art. 3, comma 1, lett. c), del D.Lgs. - in combinato disposto, secondo la prospettazione di taluni rimettenti, con l'art. 2 - è ancora fatto oggetto di censura, in riferimento all'art. 3 Cost., per l'ingiustificata disparità di trattamento che ne deriverebbe in danno dei lavoratori autonomi rispetto ai lavoratori subordinati, non assoggettati all'imposta.

10.1. - L'infondatezza della questione - sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con entrambe le ordinanze, dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000, e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza - risulta evidente sulla base delle medesime considerazioni sopra svolte riguardo alla natura e all'oggetto dell'imposta.

Una volta chiarito, infatti, che l'IRAP non colpisce il reddito personale del contribuente, bensì il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, nessuna ingiustificata disparità di trattamento può ravvisarsi nella inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei lavoratori autonomi - in quanto appunto esercenti attività autonomamente organizzate - e non anche dei lavoratori dipendenti, la cui attività è per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione.

11. - La Commissione tributaria provinciale di Como, con entrambe le ordinanze, la Commissione tributaria provinciale di Milano, la Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze, e la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ritengono, sotto altro aspetto, in contrasto con il principio di eguaglianza l'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta degli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi e non anche degli altri lavoratori autonomi indicati ai commi 2 e 3 della stessa norma.

11.1. - Anche in tal caso la censura è priva di fondamento, in quanto l'assoggettamento ad IRAP dei soli soggetti che svolgono un'attività di lavoro autonomo per professione abituale, ancorché non esclusiva, trova fondamento in una non irragionevole presunzione circa la mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione nelle diverse ipotesi, previste dai commi 2 e 3 del menzionato art. 49, di lavoro autonomo occasionale o comunque non abituale.

12. - L'art. 3 del D.Lgs. è infine ulteriormente censurato, in riferimento all'art. 3 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con entrambe le ordinanze, dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000, e dalla Commissione tributaria provinciale di Parma in quanto porrebbe a carico solamente di alcune categorie di contribuenti il finanziamento del Servizio sanitario nazionale, essendo stati soppressi dall'art. 36 del D.Lgs., contestualmente all'entrata in vigore dell'IRAP, i previgenti contribuiti.

Sotto il medesimo profilo la Commissione tributaria provinciale di Piacenza solleva invece questione di legittimità costituzionale dell'art. 36 del D.Lgs., sempre in riferimento all'art. 3 Cost., mentre la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia dubita, in riferimento allo stesso parametro, della legittimità costituzionale sia dell'art. 3 che dell'art. 36.

12.1. - Le questioni sono prive di fondamento.

La circostanza che i contributi per il servizio sanitario nazionale - unitamente ad altre imposte e contributi - siano stati soppressi a decorrere dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 446 del 1997 e che il servizio sanitario sia finanziato anche dalla nuova imposta non esclude che il prelievo operato dall'IRAP si inquadri nella fiscalità generale e che nessuna identificazione sia perciò richiesta tra i soggetti passivi dell'imposta ed i beneficiari dei servizi pubblici al cui finanziamento il gettito è, in parte, destinato.

P.Q.M.

la Corte Costituzionale

riuniti i giudizi,

a) dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con l'ordinanza emessa il 6 ottobre 1999, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 Cost.; dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999, in riferimento agli artt. 3, 32 e 76 Cost., e con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000, in riferimento all'art. 53 Cost.; dalla Commissione tributaria provinciale di Lecco, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 Cost., e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza, in riferimento all'art. 76 Cost.;

b) dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446, sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.; dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, in riferimento all'art. 53 Cost.; dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze, in riferimento all'art. 53 Cost.; dalla Commissione tributaria provinciale di Genova, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.; dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, in riferimento all'art. 53 Cost., e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza, in riferimento all'art. 3 Cost.;

c) dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 45, comma 3, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, sollevata, in riferimento all'art. 23 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999; dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000; dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza;

d) dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale: dell'art. 3, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 35 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999; degli artt. 3, comma 1, lett. c), e 4 del medesimo D.Lgs. sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con le due ordinanze emesse il 23 settembre 1999; degli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 del medesimo D.Lgs. sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Milano; degli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 del medesimo D.Lgs. sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Parma; degli artt. 3, comma 1, lett. c), 4 e 8 del medesimo D.Lgs. sollevata, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000; degli artt. 2, 3, comma 1, lett. c), e 8 del medesimo D.Lgs. sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Trapani, in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 Cost.; degli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 del medesimo D.Lgs. sollevata, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 Cost., dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze; degli artt. 8 e 11, comma 1, lett. c), numeri 1), 2), 3) e 4), del medesimo D.Lgs. sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Genova; degli artt. 2, 3, comma 1, lett. c), 4, 8 e 11 del medesimo D.Lgs. sollevata, in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia; degli artt. 2, 3, 4 e 36 del medesimo D.Lgs. sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte Costituzionale, Palazzo della Consulta, il 10 maggio 2001.

ALLEGATO 2 - Cassazione - Sentenza 19 marzo 2007 n. 6500

Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 08/02/2007) 19/03/2007, n. 6500

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › Rimborso dell'imposta

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. PAOLINI Giovanni - Presidente
Dott. DI BLASI Antonino - rel. Consigliere
Dott. CICALA Mario - Consigliere
Dott. MAGNO Giuseppe V.A. - Consigliere
Dott. SOTGIU Simonetta - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

1) MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE;
2) AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona dei rispettivi legali rappresentanti pro tempore, rappresentati e difesi dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliati nei relativi uffici in Roma, Via dei Portoghesi, 12;
- ricorrenti -

contro

A.G., residente a (OMISSIS);
- intimato -

avverso la sentenza n. 11/35/03 della Commissione Tributaria Regionale di Bologna - Sez. Staccata di Parma n. 35, in data 11/02/2003, depositata il 13/03/2003;
udita la relazione della causa svolta all'udienza del 8 febbraio 2007 dal Relatore Consigliere Dott. DI BLASI Antonino;
sentito, per i ricorrenti, l'Avv. MADDALO Alessandro, dell'Avvocatura Generale dello Stato;
sentito, pure, il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. MARTONE Antonio, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

A.G., esercente attività libero professionale di geometra, con istanza 3.02.2000, chiedeva il rimborso dell'IRAP versata relativamente all'anno 1999, deducendo l'inesistenza dell'obbligazione fiscale, per mancanza dei presupposti impositivi.

Formatosi sulla stessa il silenzio-rifiuto proponeva ricorso in via giurisdizionale, che veniva rigettato dall'adita C.T.P. di Parma.

Pronunciando sull'appello del contribuente, la C.T.R. di Bologna - Sez. Staccata di Parma, con la sentenza in epigrafe indicata, in riforma dell'impugnata sentenza, ha ritenuto, invece, di dover riconoscere il diritto al rimborso, per insussistenza, nel caso, dei presupposti di fatto e di legge per assoggettare ad IRAP l'attività svolta dall' A.

Con ricorso notificato a mezzo posta il 28.04/04.05/2004, affidato a due profili di censura, illustrato con successiva memoria, il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia, delle Entrate hanno chiesto la cassazione della decisione di appello.

L'intimato non ha svolto difese in questa sede.

Motivi della decisione

I ricorrenti censurano l'impugnata decisione per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 2 e 3, nonché per difetto di motivazione. Deducono l'erroneo operato dei Giudici di appello, per avere affermato, in contrasto con il dato normativo, e senza offrire adeguata motivazione del decusum, che le attività libero-professionali tipiche, per il cui esercizio è previsto uno specifico esame di abilitazione e l'iscrizione ad apposito albo, sono connotate da peculiarità che non giustificano l'applicazione dell'IRAP, ed il profilo dell'autonomia organizzativa, non esprime una capacità contributiva qualificata, autonoma, ulteriore e diversa rispetto alla, remunerazione dell'attività personalmente svolta. In via preliminare l'impugnazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze è a ritenersi inammissibile, in quanto lo stesso non è stato parte nel giudizio di appello ed il ricorso risulta notificato il 28.04-04.05/2005, quindi, dopo la data dell'1 gennaio 2001, a decorrere dalla quale l'Agenzia delle Entrate è subentrata all'Amministrazione delle Finanze nei rapporti giuridici già facenti capo a quest'ultima.

Le doglianze dell'Agenzia delle Entrate sono fondate e vanno accolte per quanto di ragione.

L'impugnata sentenza, infatti, dopo avere affermato che presupposto indefettibile per l'espletamento delle attività libero-professionali è la presenza del professionista abilitato ed iscritto all'albo ed avere, quindi, evidenziato che l'organizzazione di cui lo stesso, eventualmente, si serve, grande o piccola che sia, non assurge mai a requisito essenziale, così conclude: "Da ciò si evince pertanto che, relativamente alle attività professionali tipiche per le quali è previsto dalla legge uno specifico esame di abilitazione, sarà il superamento di questo e la conseguente iscrizione del professionista ad un albo od ordine professionale protetto a costituire l'elemento qualificante della professione stessa senza che possa darsi rilievo alcuno all'organizzazione della quale egli si serve per lo svolgimento della sua attività. Si può conseguentemente concludere che il profilo organizzativo dell'attività professionale non costituisce requisito qualificante dell'attività di un libero professionista iscritto ad una professione protetta poiché, complesso o meno che sia tale profilo organizzativo, l'attività non potrà mai svolgersi senza la presenza personale del professionista abilitato e la struttura organizzativa da sola non potrà mai supplire alla sua assenza personale".

Nel caso di specie la Commissione Tributaria Regionale, ha, dunque, negato rilevanza al concetto di autonoma organizzazione ed omissis, quindi, ogni verifica in ordine proprio al presupposto impositivo, cioè all'esistenza di elementi sintomatici, organizzati in grado da accrescere in modo apprezzabile la capacità di guadagno del lavoratore autonomo.

Così operando è incorsa nel denunciato vizio, desumendosi dalle disposizioni in argomento che l'IRAP trova applicazione in caso di "esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", a prescindere dal fatto che per il relativo espletamento il soggetto abbia dovuto conseguire apposito titolo abilitativo e debba essere iscritto ad albo professionale. Invero, quel che rileva, ai fini impositivi, è proprio l'esistenza di un quid

pluris idoneo a porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso.

Il presupposto impositivo dovrà, quindi, ritenersi sussistere, ogni qual volta quel quid pluris sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista, rendendo più efficace e produttiva l'attività, e l'indagine, al riguardo, costituisce un accertamento di fatto, che il Giudice di merito dovrà compiere, di volta in volta, sulla base di una valutazione logica e socio-economica della singola fattispecie.

La sentenza impugnata, risulta aver fatto malgoverno del quadro normativo di riferimento e va, pertanto, cassata.

Il Giudice del rinvio, che si designa in altra sezione della C.T.R. dell'Emilia Romagna, procederà ad un nuovo esame dell'appello e deciderà attenendosi al disposto di legge ed al seguente principio di diritto: "A norma del combinato disposto del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, primo periodo, e D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma 1, TUIR (nella versione vigente fino al 31.12.2003) e all'art. 53, comma 1, del medesimo TUIR (nella versione vigente dall'1.01.2004), è escluso dall'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata".

Il medesimo Giudice provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, dichiara inammissibile l'impugnazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Accoglie, per quanto di ragione, il ricorso dell'Agenzia delle Entrate; cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della C.T.R. dell'Emilia Romagna.

Così deciso in Roma, il 8 febbraio 2007.

Depositato in Cancelleria il 19 marzo 2007

ALLEGATO 3 – Cassazione - Sentenza 16.02.2007 n. 3678

Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 08/02/2007) 16/02/2007, n. 3678

IMPOSTA SUI REDDITI › *Redditi di lavoro*

PROVA IN GENERE IN MATERIA CIVILE › *Onere della prova*

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › *Rimborso dell'imposta*

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PRESTIPINO Giovanni - Presidente

Dott. ALTIERI Enrico - Consigliere

Dott. D'ALONZO Michele - Consigliere

Dott. MERONE Antonio - Consigliere

Dott. SCUFFI Massimo - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

B.F., rappresentata e difesa da sè medesima ex art. 86 c.p.c. con domicilio eletto in Roma presso gli avv.ti Placidi Alfredo e Giuseppe, Via Cosseria 2;

- ricorrente -

contro

Ministero dell'Economia e delle Finanze - Agenzia delle Entrate rappresentati e difesi ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato con domicilio eletto in Roma Via dei Portoghesi 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale di Bologna sez. 18 n. 83 pubblicata il 26.05.2004;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza dell'8.2.2007 dal Consigliere Relatore Dott. Massimo Scuffi;

Udito il P.G. che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

Avverso silenzio-rifiuto su istanze di rimborso IRAP per le annualità 1998, 1999, 2000 proponeva ricorso B.F. allegando di esercitare la professione di avvocato nella sua abitazione senza dipendenti o collaboratori, utilizzando beni strumentali di uso comune indispensabili per la sua attività e senza investimento di capitali.

Il ricorso veniva rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Modena con sentenza confermata dalla Commissione tributaria regionale di Bologna che respingeva l'appello della contribuente nonostante costei ribadisse di difettare di autonoma organizzazione con conseguente diritto al rimborso dell'IRAP anche alla luce dei criteri indicati dalla Corte Costituzionale nella sentenza 156/01.

I giudici di 2° grado, peraltro, ritenevano che con l'utilizzo del concetto di autonoma organizzazione il legislatore avesse inteso escludere dall'ambito di applicazione dell'IRAP solo quelle attività svolte con coordinamento e controllo da parte di terzi quali le collaborazioni coordinate e continuative ed i lavori occasionali nel mentre nel caso dell'avvocato l'attività prestata a favore dei clienti veniva posta in essere con regolarità, stabilità, sistematicità, ripetitività e atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo in tal modo realizzandosi il requisito della autonoma organizzazione.

Ricorre per la cassazione della sentenza la contribuente denunciando - con motivo unico - violazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2 (presupposto di imposta) e art. 3 (soggetti passivi) relativamente alla ritenuta soggettività passiva ai fini IRAP della ricorrente titolare di reddito autonomo ed esercente la professione di avvocato senza avvalersi né di lavoro né di capitale altrui.

Assume - innanzitutto - l'errata impostazione della sentenza nel delineare l'ambito soggettivo di operatività dell'imposta posto che chi esercitava attività lavorativa indirizzata, controllata e coordinata da altri non era fiscalmente un lavoratore autonomo ma un titolare di reddito di lavoro dipendente (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49) da sempre escluso dall'assoggettamento al tributo.

Rileva che l'oggetto dell'IRAP è costituito dal valore aggiunto costituito dalla differenza tra potenzialità produttiva del lavoratore autonomo che poteva contare solo su se stesso e potenzialità produttiva del lavoratore autonomo coadiuvato da prestazioni lavorative e / o disponibilità finanziarie altrui, occorrendo separare la capacità produttiva del singolo professionista dalla capacità produttiva della struttura (intesa come combinazione di uomini, macchine, materiali).

Richiama la sentenza della Corte Costituzionale (156/01) che aveva ipotizzato la possibilità di una attività professionale svolta - ancorché con abitualità - in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui rimettendone la verifica al giudice del merito e mette in luce l'equivoco in cui era caduta la risoluzione 32/E/2002 dell'Agenzia centrale delle Entrate la quale aveva malamente interpretato la pronuncia della Consulta ritenendo che il giudice delle leggi avesse inteso esonerare dall'IRAP solo i collaboratori coordinati e continuativi e le prestazioni di lavoro occasionali.

Ribadisce che l'imposta colpisce tendenzialmente non il reddito personale del contribuente ma quello realizzato con l'impiego di prestazioni lavorative e lo capitali altrui, cioè il VAP prodotto dall'autonoma organizzazione che nel caso di specie era completamente assente.

Resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria replicando che il fatto che il contribuente prestate la propria attività avvalendosi di beni strumentali minimi e/o non utilizzando l'opera di dipendenti o terzi collaboratori non escludeva il presupposto impositivo sussistente per la sola "autonomia" nell'organizzare tempi e modalità di svolgimento della propria attività.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato in tutte le sue articolazioni per le ragioni di seguito esposte che debbono prendere le mosse dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 21 maggio 2001. 1. Tale pronuncia - come è noto - ha affermato la conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) riconoscendo la non irragionevolezza della scelta del legislatore nell'individuare quale indice rilevatore di ricchezza tassabile il valore aggiunto prodotto (VAP) dalle attività autonomamente organizzate, cioè la ricchezza novella creata dalla singola unità produttiva sia essa di carattere imprenditoriale che professionale.

2. La Consulta - nel respingere tutte le prospettate questioni di illegittimità costituzionale della normativa IRAP (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) ha peraltro precisato che, mentre l'elemento

prevedenti la tassazione solo in relazione "all'esercizio di una attività organizzata per la produzione di beni o servizi" (ivi comma 144) - ha inserito nel testo la specificazione che la attività doveva essere "autonomamente organizzata". 9. Va segnalato che la relazione illustrativa al decreto correttivo, rispondendo alle osservazioni formulate nel parere della Commissione parlamentare, faceva rilevare che le modifiche apportate al D.Lgs. n. 446 del 1997, articoli 2 e 3, riguardanti il presupposto e i soggetti passivi IRAP, intendevano rafforzare, dal punto di vista sistematico, la costruzione del tributo chiarendo che il presupposto andava ricercato nell'esercizio di attività produttive "autonomamente organizzate" derivandone un più stretto e organico collegamento con l'individuazione dei soggetti passivi, che pur restava quella già formulata nell'articolo 3. Veniva altresì spiegato che il motivo dell'esclusione, dai soggetti passivi, dei collaboratori che svolgevano attività coordinata e continuativa assimilabile a quella del lavoratore autonomo era spiegabile nel fatto che il prodotto di tale loro attività era sì da ricomprendersi nella base imponibile, ma non in capo a loro, bensì in capo al soggetto che si avvaleva della loro opera e "organizzava" la loro attività. 10. Stante la natura di questi chiarimenti riventi la loro fonte nella legge delega e diretti a fornire maggior aderenza delle disposizioni delegate a tale ratio, non v'ha dubbio che la suddetta interpolazione abbia voluto corroborare autenticamente la correlazione della tassazione IRAP a quel connotato oggettivo ed autonomo che deve comunque coesistere con la figura del soggetto passivo per la produzione di materia imponibile.

11. Anche sotto questo aspetto perde così valore la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 31 gennaio 2002 32/E il cui contenuto - ripreso dalla C.M. 141/E del 4 giugno 1998 e spesso trasfuso negli scritti difensivi dell'Amministrazione - avanti ai giudici tributari (come nel caso di specie) - intenderebbe ravvisare il presupposto impositivo in tutte le attività di lavoro autonomo esercitate a sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 1 (cioè con abitualità) con esclusione delle sole fattispecie assimilate che si inquadrano nell'organizzazione altrui, cioè i rapporti collaborativi (art. 49, comma 11, lett. a) ovvero il lavoro occasionale, cioè quello non esercitato abitualmente (art. 81, comma 1, lett. L). Inoltre, come già si è detto, l'assumere che l'assenza del requisito dell'autonoma organizzazione coincida solo con quella "mancanza di impiego di mezzi organizzati" cui allude il testo del TUIR nei riferirsi alle attività professionali esercitate a favore di terzi nell'ambito di un rapporto unitario e continuativo con retribuzione periodica prestabilita, significa ridurre la portata dell'espressione indicata nel D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2 a mera evocazione di un principio già dal legislatore specificato per quella tipologia.

12. Il criterio dell'autonomia organizzativa deve invece costituire regola generale da adottare al cospetto di ogni ipotesi di lavoro autonomo-professionale non esercitato in forma di impresa (poiché anche il professionista intellettuale o l'artista può diventare imprenditore a sensi e nei limiti indicati dall'art. 2238 c.c.) posto che - in coloro che quelle attività abitualmente svolgono e gestiscono - il fattore organizzativo non è connaturato - come nell'impresa - alla persona fisica.

13. La Corte Costituzionale sul concetto di autonoma organizzazione - presupposto impositivo degradato a questione di fatto rimessa alla verifica del giudice del merito - non ha indicato cosa si debba realmente intendere con tale locuzione, in particolare nulla esprimendo sulla relazione che deve intercorrere con l'organizzatore e rinviando puramente alla nozione obbiettiva di un "coinvolgimento coordinato" di capitale o lavoro altrui da accertare di volta in volta nelle singole fattispecie.

14. Le Commissioni tributarie provinciali e regionali, investite di un contenzioso imponente sull'interpretazione di questo dato suscettibile - secondo il suo atteggiarsi - di legittimare o negare la pretesa fiscale, hanno sul punto creato un vero e proprio diritto vivente ancorché non del tutto omogeneo.

Va premesso che la giurisprudenza elaborata negli ultimi anni dai giudici di 2° grado ha determinato una drastica contrazione dell'area di inapplicabilità dell'IRAP nei primi tempi estesa dalle giurisdizioni

di 1° grado anche a categorie ontologicamente estranee a quelle di lavoro autonomo, uniche incise dal dictum della Consulta, quali gli agenti di commercio (rientranti nel paradigma dell'art. 2195 c.c. richiamato dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 51) e le società di persone minime coinvolti nella diversa vicenda inerente l'ILOR che aveva portato a Corte Costituzionale (sent.

86/1986) e quindi il legislatore (L. n. 408 del 1990) ad escludere dalla tassazione i relativi redditi di impresa ove assimilabili a quelli di lavoro autonomo per prevalenza della componente lavoro (o familiare) su quella patrimoniale.

15. Invero per le imprese (nelle quali vanno fiscalmente inquadrati anche i soggetti che operano in contabilità semplificata redigendo il quadro G della dichiarazione dei redditi) il requisito della autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta (art. 2082 c.c.) e dunque sussiste sempre il presupposto impositivo idoneo a produrre VAP tassabile.

A maggior ragione per le società per le quali l'attività esercitata è dalla legge presunta iuris et de iure costituire presupposto di imposta (D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2).

Del resto la stessa Corte Costituzionale, nella citata sentenza del 2001, non ha affatto ricollegato tale requisito alla sola realizzazione di ricchezza tramite una organizzazione in forma imprenditoriale ma anzi ha riconosciuto - rispetto all'attività di lavoro autonomo in cui la prestazione personale del contribuente è di norma essenziale - la possibile ricorrenza del requisito organizzativo in termini propri e distinti da quelli caratterizzanti l'impresa.

16. Tre sono gli orientamenti principali che - pur con qualche sfumatura - si fronteggiano nel panorama giurisprudenziale italiano.

A) Un primo orientamento - per così dire massimalista - ritiene che l'IRAP sia sempre dovuta dal lavoratore autonomo (salvo nelle ipotesi espressamente escluse dal legislatore) perchè l'autonomia dell'organizzazione si identifica con l'abitudine stessa della professione che non può prescindere dalla stabilità e programmazione nel tempo delle energie intellettuali impiegate per acquisire clientela, ottenere credito, competere sul mercato con legittime iniziative frutto di una personale organizzazione che non può mai mancare.

B) Un secondo orientamento - minimalista - esclude la assoggettabilità a IRAP per i professionisti esercenti una professione "protetta" che esige la iscrizione all'albo e non può mai specializzarsi per il rapporto fiduciario (intuitus personae) che lega il prestatore al cliente ed impedisce che la predisposta struttura di risorse umane e materiali sia in grado di funzionare indipendentemente ed autonomamente dal suo intervento.

Per quanto valore e consistenza possa rivestire l'organizzazione dello studio nel potenziamento del lavoro professionale e dei profitti che ne conseguono, la prestazione d'opera intellettuale resterebbe - secondo questo indirizzo - infungibile e insostituibile: dunque non si potrebbe mai parlare di autonomia organizzativa distinta dalla prestazione personale;

C) Un terzo orientamento - intermedio - ritiene che l'IRAP vada applicata nei casi in cui il lavoro autonomo-professionale - quale esso sia - si avvalga di una significativa o non trascurabile organizzazione di mezzi od uomini in grado di ampliarne i risultati profittevoli, atteggiandosi come contesto potenzialmente autonomo rispetto all'apporto personale rivolto ad un ruolo di indirizzo, coordinamento e controllo.

Lo svolgimento di una libera professione, come quella di medico, avvocato, commercialista, ragioniere, geometra, consulente etc. - secondo questa tesi - si collocherebbe al di fuori dell'area di applicazione dell'IRAP a condizione che il professionista operi con un minimo di mezzi materiali ma senza l'ausilio di dipendenti, collaboratori e procuratori di ogni tipo, esterni od interni e consistenti beni strumentali.

17. Ritiene la Corte che sia quest'ultimo, in realtà, l'indirizzo che più si attaglia alle ratio impositive alla luce del ricordato intervento costituzionale.

Non la tesi della auto-organizzazione (A) fatta propria dall'Amministrazione finanziaria e espressa nelle richiamate circolari e risoluzioni confutate nei precedenti paragrafi che vorrebbe assoggettabili ad IRAP praticamente tutti i titolari di partita IVA a esclusione delle collaborazioni coordinate e continuative e dei lavoratori occasionali.

Neppure la tesi (B) che si basa su di un concetto "qualitativo" di autonoma organizzazione che prescinde dalla dimensione e natura del supporto strumentale del professionista incapace di funzionare autonomamente e di "sganciarsi" dalla sua figura ed intuito personale; dal che deriverebbe una generalizzata esclusione dall'IRAP per tutte le categorie professionali "protette", dotate o meno di organizzazione.

Invero la Consulta - con la più volte citata sentenza 156/01 - non ha affatto negato la sussistenza del presupposto impositivo in capo ai lavoratori autonomi ed ai professionisti per la presenza di un prevalente aspetto di intuito personale e di rilevanza primaria della prestazione personale svolta, ma ha semplicemente affermato che il risultato produttivo di un professionista può essere o meno influenzato dalla quantità e dalla qualità dei fattori (capitale e lavoro) che impiega a quello scopo.

18. Va invece condivisa la tesi (C) che legittima l'imposizione solo a cospetto di una struttura organizzativa "esterna" del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how.

La ricchezza prodotta dall'impiego coordinato delle proprie facoltà mentali, attitudini e spirito di iniziativa costituisce profitto esclusivamente derivante dalla capacità del professionista che come tale non può essere ritassato dopo aver scontato l'IRPEF quale reddito di lavoro autonomo. È invece il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista nelle incombenze ordinarie ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, e quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale.

È questo il "differenziale" che rimanda ad una organizzazione di capitali o lavoro altrui affiancata al lavoratore autonomo ma da lui distinta (sia sostituibile o meno) e che interagisce nella produzione del profitto riconducibile all'organizzazione in quanto tale e non al singolo suo componente. Il presupposto impositivo avvince così con carattere di realtà un fatto economico diverso dal reddito comunque espresso dalla capacità di contribuzione in capo a chi è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta dai vari elementi che - in varia misura - concorrono alla sua formazione.

Il tributo - in altre parole - colpisce una capacità produttiva "impersonale e d'aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista perché, se è innegabile che l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo, è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto etc..

Come del resto precisato nella Relazione sul progetto di federalismo fiscale del marzo 1995 (richiamante al riguardo le fondamentali teorie economiche di Studenski) che ha preceduto la relazione a decreto legislativo sull'IRAP del 1997, la potenzialità economica è espressa dal coordinamento, organizzazione e disponibilità dei fattori di produzione, sintomatica di una capacità contributiva, associata al business e dunque "separata ed autonoma" rispetto alla capacità contributiva personale del businessman. Tanto è vero che le componenti passive della base imponibile sono computate nel calcolo del volume di affari assoggettato ad IRPEF mentre restano irrilevanti quei costi (interessi passivi e spese per il personale dipendente D.Lgs. n. 446 del 1997, ex art. 8) in relazione all'IRAP, quale naturale conseguenza della scelta di un indice di commisurazione della capacità

contributiva (VAP) diversificato da quello utilizzato per la determinazione del reddito.

19. Circa l'individuazione degli elementi destinati ad assumere in concreto rilevanza nella definizione del contesto organizzativo ai fini dell'imposizione IRAP, essi andranno per lo più rinvenuti in negativo escludendosi il requisito occorrente a far scattare la soggettività passiva di imposta quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella auto-organizzazione dei professionisti o comunque l'organizzazione di cui è predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento (in genere pochi mobili d'ufficio, fotocopiatrice, fax, computer, cellulare, materiale di cancelleria, vettura).

Esemplificativamente il giudice del merito potrà ricercare i dati di riscontro del presupposto impositivo attraverso l'auto dichiarazione del contribuente ovvero la certificazione dell'anagrafe tributaria in possesso dell'A.F., soffermandosi sul dettaglio riportato nelle pertinenti sezioni del quadro RE (riguardante la determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini IRPEF) che specifica la composizione dei costi (rigo da 6 a 18) riportando - tra gli altri - le quote di ammortamento dei beni strumentali (con tipologia ricavabile dal registro dei cespiti ammortizzabili o dal registro dei pagamenti), i canoni di locazione finanziaria e non le spese relative agli immobili, le spese per prestazioni di lavoro dipendente, per le collaborazioni ed i compensi comunque elargiti a terzi, gli interessi passivi.

Si tratta di regola empirica che facilita l'onere probatorio in un processo caratterizzato da limitazioni istruttorie, quale quello tributario, sostanzialmente incentrato sulle produzioni documentali e sugli eventuali poteri acquisitori riservati in via integrativa al giudice tributario (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1).

Fermo restando che graverà sul contribuente che proponga domanda di ripetizione di indebito (contro il silenzio-rifuto o il diniego espresso di rimborso) dimostrare il fatto costitutivo della sua pretesa, cioè la mancanza della causa (autonoma organizzazione) che giustifica il prelievo fiscale.

20. Di conseguenza, laddove non sia segnalata la presenza di dipendenti e/o collaboratori o l'impiego di beni strumentali al di là di quelli indispensabili alla professione e di normale corredo del lavoratore autonomo, potrà essere ricavato dalla Commissione adita un quadro affidabile di esercizio della professione che - secondo una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socio-economica - induca a riscontrare l'assenza di una "organizzazione produttiva" tassabile ai fini IRAP. 21. Di questi criteri non sembra aver fatto buon governo la sentenza impugnata che, senza indagare sulle modalità di esercizio della attività professionale del contribuente (avvocato privo di dipendenti, utilizzando una porzione (a quanto sembra esigua) della propria abitazione come studio professionale, non avvalentesi di collaboratori esterni per mansioni professionali e di esecutive, possedente beni strumentali di struttura semplice di uso comune e strettamente necessarie all'esercizio personale della professione, quali telefono, fax, computer e libri), l'ha ritenuta comunque assoggettabile ad IRAP sul rilievo - del tutto astratto e inconferente anche sul piano motivazionale - che una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati ad uno scopo economico bastasse a realizzare il presupposto impositivo voluto dalla legge.

22. Sul punto dunque la decisione andrà cassata e la causa rinviata - anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio - ad altra sezione della CTR dell'Emilia Romagna che si atterrà per le conseguenti determinazioni al seguente principio di diritto:

"L'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce - secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata elaborata dalla Corte costituzionale - presupposto dell'IRAP qualora si tratti di attività "autonomamente organizzata".

Il requisito dell'"autonoma organizzazione" dell'attività di lavoro autonomo il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, sussiste tutte le

volte in cui il contribuente che eserciti l'attività di lavoro autonomo;

a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;

b) impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che secondo l'id quo d'plurimque accidit costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta allegare la prova dell'assenza delle condizioni sopraelencate". 23. Il ricorso va pertanto in questi termini accolto e le spese - considerate la natura della lite - possono compensarsi per giusti motivi.

P.Q.M.

LA SUPREMA CORTE Accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e rinvia - anche per le spese - ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna.

Così deciso in Roma, il 8 febbraio 2007.

Depositato in Cancelleria il 16 febbraio 2007

ALLEGATO 4 – Circolare 13 giugno 2008, n. 45E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

CIRCOLARE N. 45/E

Roma, 13 giugno 2008

OGGETTO: IRAP - assoggettabilità all'imposta degli esercenti arti e professioni – giurisprudenza della Corte di cassazione – istruzioni operative

| | |
|---|----|
| 1. PREMESSA | 3 |
| 2. PRASSI AMMINISTRATIVA..... | 3 |
| 3. GIURISPRUDENZA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE..... | 5 |
| 4. LA SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE N. 21203 DEL 5 NOVEMBRE 2004..... | 5 |
| 5. LE SENTENZE DELLA CORTE DI CASSAZIONE DEL 2007 E DEL 2008..... | 6 |
| 5.1. Legittimità costituzionale dell'IRAP applicata ai lavoratori autonomi | 6 |
| 5.2. Necessità dell'autonoma organizzazione ai fini dell'assoggettamento a IRAP | 7 |
| 5.3. Nozione di autonoma organizzazione | 8 |
| 5.4. Elementi che individuano l'autonoma organizzazione | 10 |
| 5.4.1. Impiego, in modo non occasionale, di lavoro altrui..... | 11 |
| 5.4.2. Utilizzo di beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, le necessità minime per l'esercizio dell'attività | 12 |
| 5.5. Modalità per l'individuazione dell'autonoma organizzazione..... | 15 |
| 6. PROFESSIONISTI ISCRITTI AD UN ALBO PROFESSIONALE..... | 16 |
| 7. ATTIVITA' D'IMPRESA | 17 |
| 8. ESERCIZIO IN FORMA ASSOCIATA DELL'ATTIVITA' | 21 |
| 9. L'ASSENZA DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE PUÒ ESSERE FATTA VALERE SOLO NEL RICORSO..... | 22 |
| 10. ONERE DELLA PROVA..... | 23 |
| 11. EFFETTI PRECLUSIVI DEL CONDONO | 25 |
| 12. CONCLUSIONI | 25 |

1. PREMESSA

Con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001 la Corte costituzionale ha dichiarato che l'assoggettamento all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) *"del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è ... pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva ... essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta ..."*.

Tuttavia la Corte costituzionale, mentre ha ritenuto l'elemento organizzativo connesso alla nozione di impresa, ha precisato che *"... è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui"*.

L'accertamento di tale condizione, *"in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto ..."* da verificare caso per caso.

A seguito della pronuncia della Corte costituzionale si è posto il problema di individuare per i lavoratori autonomi la nozione di attività autonomamente organizzata.

2. PRASSI AMMINISTRATIVA

Con circolare n. 141/E del 4 giugno 1998 l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti in ordine alla disciplina dell'IRAP, specificando, in particolare, che all'imposizione della stessa non sono attratte quelle attività che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di arte o professione, non sono esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato, come ad esempio l'attività di collaborazione coordinata e

continuativa, all'epoca normativamente inquadrata nell'ambito del lavoro autonomo.

Successivamente alla sentenza della Corte costituzionale n. 156 del 2001, con risoluzione n. 32/E del 31 gennaio 2002, è stato confermato che l'autonomia organizzativa sussiste tutte le volte in cui si è in presenza di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53, comma 1 (all'epoca, articolo 49, comma 1) del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, mentre restano escluse, ad esempio, le attività svolte occasionalmente. In essa è stato poi sottolineato come l'esistenza, pur minima, del requisito dell'organizzazione sia una connotazione tipica del lavoro autonomo.

Gli uffici sono stati inoltre invitati a prestare attenzione alle controversie relative a periodi d'imposta per i quali i contribuenti si sono avvalsi della definizione automatica dei redditi di impresa e di lavoro autonomo, di cui all'articolo 7 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (finanziaria 2003), o della definizione automatica per gli anni pregressi, di cui all'articolo 9 della medesima legge. Con le circolari n. 7/E del 5 febbraio 2003 e n. 18/E del 25 marzo 2003 è stato infatti precisato che la presentazione di una dichiarazione di condono ai sensi della citata legge n. 289 del 2002 ha, tra i suoi effetti, anche la rinuncia implicita all'eventuale istanza di rimborso IRAP successiva alla presentazione della dichiarazione.

Ulteriori istruzioni operative per la gestione del contenzioso in esame sono state impartite con nota prot. n. 2004/212298 del 28 dicembre 2004, in cui è stata evidenziata, fra l'altro, l'opportunità che gli uffici, oltre a trattare le questioni di diritto, prendano posizione su tutti i motivi dedotti dal ricorrente e sollevino tutte le eccezioni processuali e di merito del caso.

3. GIURISPRUDENZA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Sulla questione le commissioni tributarie non hanno assunto un orientamento univoco, attestandosi sostanzialmente su tre diversi indirizzi.

Nell'ambito della giurisprudenza di merito si è formato un orientamento minoritario secondo cui l'attività di lavoro autonomo non integra il presupposto dell'IRAP per carenza di autonoma organizzazione, atteso che la presenza del professionista è indispensabile ai fini dello svolgimento dell'attività e l'eventuale struttura organizzativa, più o meno complessa, non può operare autonomamente.

Seguendo un diverso orientamento, anch'esso minoritario, le commissioni tributarie hanno affermato, in conformità con la posizione dell'Amministrazione finanziaria, che un'attività di lavoro autonomo è sempre autonomamente organizzata, se è svolta abitualmente e senza il coordinamento ed il controllo da parte di altri soggetti.

In base all'indirizzo giurisprudenziale più diffuso, invece, l'autonoma organizzazione di un'attività di lavoro autonomo deve essere valutata caso per caso, attraverso l'esame dei fattori produttivi ed organizzativi utilizzati nell'esercizio dell'attività stessa.

4. LA SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE N. 21203 DEL 5 NOVEMBRE 2004

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 21203 del 5 novembre 2004 ha confermato la sentenza di secondo grado che aveva escluso l'assoggettamento ad IRAP di un professionista, per mancanza del requisito dell'attività autonomamente organizzata.

Con una motivazione prevalentemente in fatto, la prima pronuncia della Corte di cassazione non ha fissato principi di diritto che garantissero l'uniforme interpretazione della norma in esame. Ha tuttavia respinto la tesi dell'Agenzia

secondo cui l'esistenza anche minima del requisito dell'organizzazione è una connotazione tipica delle attività professionali.

5. LE SENTENZE DELLA CORTE DI CASSAZIONE DEL 2007 E DEL 2008

L'8 febbraio 2007 la sezione tributaria della Corte di cassazione ha deliberato circa 80 sentenze in materia di IRAP, concernenti per la maggior parte la questione dell'assoggettamento a tale imposta degli esercenti arti e professioni, enunciando alcuni importanti principi ai fini dell'individuazione dell'attività autonomamente organizzata di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo cui: *"Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"*.

Numerose altre sentenze sono state deliberate in date successive.

Con la presente circolare si analizzano i principi fondamentali che emergono dalle sentenze della Corte di cassazione e, conseguentemente, si forniscono istruzioni per la gestione del contenzioso pendente, anche sulla base del parere reso dell'Avvocatura generale dello Stato con nota n. 29126P del 6 marzo 2007.

5.1. Legittimità costituzionale dell'IRAP applicata ai lavoratori autonomi

Occorre innanzitutto rilevare come per la Corte di cassazione non appaia *"lecito porre ulteriormente in dubbio, più o meno surrettiziamente, la legittimità costituzionale dell'Irap applicata ai lavori autonomi - dovendo aversi ormai per pacifico che tale imposta colpisce un fatto economico diverso dal reddito rappresentato dal valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate - ciò che occorre valutare, al fine di escludere, eventualmente,*

l'assoggettabilità in concreto all'Irap degli esercenti arti e professioni cui fa riferimento l'art. 3, comma 1, lettera c), del D.Lgs. n. 446 del 1997, è se la loro attività professionale sia svolta in assenza di elementi di autonoma organizzazione di capitale o lavoro altrui" (cfr. Cass. n. 3680 del 16 febbraio 2007).

Precisa la Corte di cassazione che la Corte costituzionale, con un fondamentale contributo ermeneutico, *"ha in definitiva affermato che l'Irap può ed, anzi, deve essere applicata pure ai lavoratori autonomi, tenendo però presente che non si tratta di una regola assoluta, ma solo dell'ipotesi ordinaria, nel senso che l'assoggettamento all'imposta costituisce la norma per ogni tipo di professionista, mentre l'esenzione rappresenta l'eccezione valevole soltanto per quelli privi di qualunque apparato produttivo"* (cfr. Cass. n. 3676 e n. 3677 del 16 febbraio 2007).

Sulla base di tali orientamenti vanno pertanto adeguatamente contrastate le eccezioni sollevate dal contribuente in ordine alla legittimità costituzionale dell'applicazione dell'IRAP nei confronti degli esercenti arti e professioni.

5.2. Necessità dell'autonoma organizzazione ai fini dell'assoggettamento a IRAP

La Corte di cassazione ha affermato che il requisito dell'autonoma organizzazione è imprescindibile perché un'attività sia soggetta ad IRAP. Ha infatti precisato che detto requisito non può essere inteso in senso meramente soggettivo, ma deve essere inteso *"necessariamente in senso oggettivo, non solo perché l'elemento dell'autonomia, se recepito in senso soggettivo, si risolve in una mera tautologia (il professionista è autonomamente organizzato perché è un soggetto capace di organizzazione autonoma), che non avrebbe richiesto un apposito intervento legislativo di precisazione; ma soprattutto perché è l'unica interpretazione 'costituzionalmente orientata', quindi obbligatoria (Corte Cost.,*

ord. n. 452/2005, 361/2005, 283/2005, 433/2004; sent. nn. 198/2003, 107/2003, 316/2001, 113/2000”.

Peraltro, “*se la norma fosse accolta nel senso di ritenere applicabile l'imposta anche nel caso d'inesistenza del suddetto elemento oggettivo, risulterebbero violati i principi di eguaglianza e di capacità contributiva, garantiti appunto dall'equiparazione dell'attività di carattere professionale a quella imprenditoriale sul filo dell'autonoma organizzazione, connaturata a quest'ultima e soggetta ad accertamento nella prima*” (cfr. Cass. n. 3673 e, conforme, n. 3674 del 16 febbraio 2007).

Preso atto dell'orientamento ormai consolidato della Corte di cassazione, non è ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa dell'assoggettamento generalizzato ad IRAP degli esercenti arti e professioni.

5.3. Nozione di autonoma organizzazione

Preso atto dell'orientamento della Corte di cassazione secondo cui l'autonoma organizzazione costituisce presupposto per l'assoggettamento a IRAP degli esercenti arti e professioni, occorre individuarne gli elementi costitutivi.

Con la sentenza n. 3676 del 2007 è stato evidenziato che “*Per far sorgere l'obbligo di pagamento del tributo basta ... l'esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente ininfluenza, ovvero sia di un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista.*”

“*Si deve cioè trattare di un qualcosa in più la cui disponibilità non sia, in definitiva, irrilevante perché capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività.*”

Peraltro, con la sentenza n. 3674 del 2007, si esclude che l'IRAP sia “*dovuta solo quando l'apparato organizzativo raggiunga un grado di autonomia*”

tale da eclissare la figura e l'opera dell'esercente arti o professioni, responsabile e titolare dell'organizzazione produttiva", ritenendo che il verificarsi di tale ipotesi sia "improbabile, se non impossibile, date le caratteristiche intrinseche del lavoro professionale ..., e peraltro non riconducibile ad alcuna specifica disposizione normativa" (nello stesso senso, Cass. nn. 3673 del 2007 e 5012 del 5 marzo 2007). Ai fini dell'assoggettamento o meno al tributo, in breve, non ha pregio l'indagine volta a riscontrare il rapporto di autonomia dell'organizzazione rispetto all'opera dell'esercente un'arte o una professione.

Con la sentenza n. 3678 del 16 febbraio 2007, che si può ritenere riassuntiva dei concetti espressi nelle altre pronunce e che risulta particolarmente interessante perché fissa parametri di carattere generale per individuare l'autonomia organizzazione, la Corte di cassazione osserva che il *"tributo colpisce una capacità produttiva 'impersonale ed aggiuntiva' rispetto a quella propria del professionista perché, se è innegabile che l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo, è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto, eccetera"*.

Con la citata pronuncia, la Corte di cassazione ritiene che occorre attenersi ai seguenti principi di diritto:

"L'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce - secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata elaborata dalla Corte Costituzionale - presupposto dell'rap qualora si tratti di attività 'autonomamente organizzata'.

“Il requisito dell'‘autonoma organizzazione’ dell'attività di lavoro autonomo il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, sussiste tutte le volte in cui il contribuente che eserciti l'attività di lavoro autonomo:

a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;

b) impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che secondo l'id quod plerumque accidit costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui”.

Sempre nella stessa sentenza si specifica che *“Esemplificativamente il giudice del merito potrà ricercare i dati di riscontro del presupposto impositivo attraverso l'autodichiarazione del contribuente ovvero la certificazione dell'Anagrafe tributaria in possesso dell'Amministrazione finanziaria, soffermandosi sul dettaglio riportato nelle pertinenti sezioni del Quadro RE (riguardante la determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini Irpef) che specifica la composizione dei costi (righe da 6 a 18) riportando - tra gli altri - le quote di ammortamento dei beni strumentali (con tipologia ricavabile dal registro dei cespiti ammortizzabili o dal registro dei pagamenti), i canoni di locazione finanziaria e non, le spese relative agli immobili, le spese per prestazioni di lavoro dipendente, per le collaborazioni e di compensi comunque elargiti a terzi, gli interessi passivi”.*

5.4. Elementi che individuano l'autonoma organizzazione

A giudizio della Suprema Corte, *“il rimborso dell'Irap non spetta agli esercenti arti o professioni, indicati dall'art. 49, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (richiamato dall'art. 3, comma 1, lettera c), del D.Lgs.*

15 dicembre 1997, n. 446), responsabili in qualsiasi forma dell'organizzazione – esclusi gli esercenti arti o professioni inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, originariamente esenti dall'imposta - quando essi si avvalgano, in modo non occasionale, di lavoro altrui, o impieghino nell'organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività: eccedenza di cui è indice, fra l'altro, l'avvenuta deduzione del costo ai fini dell'Irpef o dell'Iva” (cfr. Cass. n. 3673 del 2007; conforme n. 8374 del 31 marzo del 2008).

Sussiste, quindi, autonoma organizzazione quando ricorre almeno uno dei seguenti presupposti, da valutare caso per caso:

- a) impiego, “in modo non occasionale, di lavoro altrui”;
- b) utilizzo di “beni strumentali eccedenti, per quantità o valore”, le necessità minime per l'esercizio dell'attività.

5.4.1. Impiego, in modo non occasionale, di lavoro altrui

L'impiego, non occasionale, di lavoratori dipendenti o collaboratori nell'esercizio dell'attività professionale è indice della sussistenza di autonoma organizzazione (Cass. nn. 3676, 3677, 3678, 3680 del 2007; nn. 5019, 5020 e 5021 del 5 marzo 2007 e n. 8166 del 2 aprile 2007), anche se assunti secondo modalità riconducibili a un progetto, programma di lavoro o fase di esso.

Al riguardo la Cassazione, con la sentenza n. 8971 del 16 aprile 2007, ha affermato che “l'organizzazione dell'attività va ravvisata tutte le volte che, per lo svolgimento della stessa, il titolare si avvalga ... di lavoro altrui, non necessariamente prestato come lavoro dipendente” (in senso conforme Cass. n. 3680 e 8166 del 2007).

E' da ritenere che l'affidamento a terzi, in modo non occasionale, di

incombenze tipiche dell'attività artistica o professionale, normalmente svolte all'interno dello studio, deve essere valutata ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione.

Non rileva invece l'eventuale prestazione fornita da terzi per attività estranee a quelle professionali o artistiche (ad esempio, consulenza ed assistenza tributaria ai fini dell'assolvimento degli obblighi fiscali di un artista).

Non rileva altresì lo svolgimento presso il professionista di un tirocinio, in quanto lo stesso è in sostanza funzionale alle esigenze formative del tirocinante.

5.4.2. Utilizzo di beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, le necessità minime per l'esercizio dell'attività

Ai fini della verifica dell'autonoma organizzazione rileva comunque la disponibilità di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività, anche qualora non vengano acquisiti direttamente, ma siano forniti da terzi, a qualunque titolo.

Particolare attenzione deve essere dunque posta dagli uffici all'analisi dei beni strumentali, la cui individuazione è determinante ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione.

Si ritiene che i beni strumentali utilizzati rilevano anche qualora il loro costo sia stato già interamente dedotto.

I giudici di legittimità hanno in più occasioni affermato che sussiste autonoma organizzazione qualora il professionista disponga di uno studio attrezzato (cfr. Cass. nn. 3676, 3677, 3678, 3680, 5019, 5020, 5021 e 8166 del 2007).

"L'indagine sull'esistenza di tale qualcosa in più costituisce senza dubbio un accertamento di fatto che il giudice di merito dovrà compiere caso per caso sulla base di una valutazione di natura non soltanto logica, ma anche socio-

economica perchè l'assenza di un struttura produttiva non può essere intesa nel senso radicale di totale mancanza di qualsiasi supporto, ma neppure in quello di particolare rilevanza o, peggio, di prevalenza dei beni e/o del lavoro altrui su quello del titolare.

"Per far sorgere l'obbligo di pagamento del tributo basta, infatti, l'esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente ininfluyente, ovvero sia di un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista.

"Si deve cioè trattare di un qualcosa in più la cui disponibilità non sia, in definitiva, irrilevante perchè di regola capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività.

"Non varrebbe in contrario replicare che così ragionando si giunge a fare dei professionisti una categoria indefettibilmente assoggettata all'Irap perchè, nell'attuale realtà, è quasi impossibile esercitare l'attività senza l'ausilio di uno studio e/o di uno o più collaboratori o dipendenti.

"E' infatti proprio per questo che il D.Lgs. n. 446/1997 ha inserito gli autonomi fra i soggetti passivi dell'imposta, in quanto anche essi si avvalgono normalmente di quella struttura organizzativa che costituisce il presupposto dell'imposta.

"Ed è sempre per lo stesso motivo che, come già detto in precedenza, il D.Lgs. n. 446/1997 ha, fra l'altro, abrogato l'Iciap, essendo l'Irap destinata normalmente a colpire coloro che in precedenza pagavano l'Iciap che, a sua volta, gravava sui professionisti indipendentemente dalla consistenza della organizzazione da essi predisposta" (cfr. Cass. nn. 5019 del 2007; nello stesso senso n. 5020 del 2007).

In mancanza di parametri normativi, si pone il problema di individuare concreti criteri per orientare ed uniformare l'operato degli uffici.

Ai fini dell'individuazione del requisito di autonoma organizzazione, in assenza di altri più significativi elementi, può tornare utile la disciplina dei c.d. "contribuenti minimi" di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008).

Il comma 96, in particolare, dispone che *"si considerano contribuenti minimi le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che, al contempo:*

a) nell'anno solare precedente:

1) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 30.000 euro;

2) non hanno effettuato cessioni all'esportazione;

3) non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori di cui all'articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, ai sensi degli articoli 61 e seguenti del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, né erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'articolo 53, comma 2, lettera c), dello stesso testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986;

b) nel triennio solare precedente non hanno effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro".

Ciò premesso, si ritiene che gli Uffici possano considerare non sussistente il presupposto dell'autonoma organizzazione e, quindi, non coltivare il contenzioso nei casi in cui l'artista o il professionista possa considerarsi "contribuente minimo" ai sensi del citato comma 96 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008, a prescindere dalla circostanza che lo stesso si sia avvalso o

meno del relativo regime fiscale.

Resta inteso che il regime dei “minimi” ovviamente non esaurisce le ipotesi caratterizzate dall’assenza di autonoma organizzazione, la quale deve essere valutata caso per caso dagli Uffici, sulla base dei criteri enunciati nella presente circolare, anche in presenza di parametri che esprimano valori superiore a quelli utilizzati per la definizione dei “contribuenti minimi”.

Questi ultimi parametri possono essere utilizzati dagli uffici anche per i periodi di imposta antecedenti all’applicazione del nuovo regime dei “contribuenti minimi”.

5.5. Modalità per l’individuazione dell’autonoma organizzazione

Premesso che l’onere della prova ricade generalmente sul contribuente - come illustrato al successivo punto 10 - ai fini dell’individuazione degli elementi che connotano l’autonoma organizzazione si forniscono le seguenti istruzioni.

In primo luogo, gli uffici esaminano le dichiarazioni, con specifico riguardo al contenuto del quadro concernente i redditi di lavoro autonomo, al fine di verificare la fondatezza della richiesta del contribuente e di contrastare, ricorrendone i presupposti, le eccezioni sollevate in giudizio circa la mancanza del requisito dell’autonoma organizzazione.

Come già accennato al punto 5.3., la Corte di cassazione ha rilevato come la circostanza che il contribuente abbia compilato il quadro relativo ai redditi di lavoro autonomo, con indicazione di costi afferenti l’attività svolta, può fornire elementi utili ai fini della valutazione dell’esistenza dell’autonoma organizzazione (cfr. Cass. n. 1414 del 23 gennaio 2008).

Vanno, inoltre, esaminati i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, che integrano la dichiarazione dei redditi. Vanno analizzati, in particolare, i quadri relativi al personale addetto

all'attività, all'unità locale destinata all'esercizio dell'attività e ai beni strumentali.

Ulteriori elementi utili potrebbero essere desunti, in caso di insufficienza delle informazioni ricavate dalle dichiarazioni, da altre informazioni presenti nel sistema informativo dell'agenzia e nella documentazione di cui dispone l'ufficio, comprese le informazioni emerse nell'attività di controllo a carico del ricorrente o anche di terzi.

Ad esempio, si possono effettuare ricerche attraverso l'analisi dei contratti registrati.

Per quanto concerne l'utilizzazione di beni strumentali, va, infine, valutata l'opportunità di richiedere l'esame del registro dei beni ammortizzabili o, in mancanza, del registro delle fatture d'acquisto o del registro cronologico dei componenti di reddito e delle movimentazioni finanziarie. È, infine, necessario che un tale accertamento sia compiuto con riferimento ai singoli periodi d'imposta controversi, atteso che il professionista o l'artista può ovviamente modificare nel tempo la struttura organizzativa di cui si avvale.

6. PROFESSIONISTI ISCRITTI AD UN ALBO PROFESSIONALE

La sentenza n. 3675 del 16 febbraio 2007 ha escluso che l'iscrizione ad un albo professionale valga di per sé ad escludere il professionista dall'applicazione dell'IRAP, atteso che l'attività è da ritenersi imponibile se presenta *"in contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo"*.

Deve essere sempre valutata, dunque, l'esistenza effettiva dell'autonoma organizzazione sulla base dei criteri desumibili dalle sentenze della Cassazione, contestando in ogni caso le eventuali richieste di esclusione dall'applicazione

dell'IRAP aprioristicamente fondate sull'esercizio di un'attività che presuppone l'iscrizione ad un albo professionale.

7. ATTIVITA' D'IMPRESA

La Corte costituzionale, nella citata sentenza n. 156 del 2001, precisa che *"l'elemento organizzativo è connotato alla nozione stessa di impresa."*

La sentenza n. 3678 del 2007 della Cassazione evidenzia, tra l'altro, che *"la giurisprudenza elaborata negli ultimi anni dai giudici di secondo grado ha determinato una drastica contrazione dell'area di inapplicabilità dell'Irap nei primi tempi estesa dalle giurisdizioni di primo grado anche a categorie ontologicamente estranee a quelle di lavoro autonomo, uniche incise dal dictum della Consulta, quali gli agenti di commercio (rientranti nel paradigma dell'art. 2195 del codice civile richiamato dall'art. 51 del Tuir) e le società di persone minime coinvolti nella diversa vicenda inerente all'Ilor."*

E' dunque *"pacifico che i redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività di agente o rappresentante di commercio, riferendosi ad un'attività commerciale secondo la previsione dell'art. 2195 c.c., sono per questa sola circostanza qualificabili come redditi di impresa"* (Cass. n. 7899 del 30 marzo 2007); conseguentemente l'autonoma organizzazione risulta connotata all'attività di agente o rappresentante di commercio.

Per tutte le attività d'impresa *"(nelle quali vanno fiscalmente inquadrati anche i soggetti che operano in contabilità semplificata redigendo il Quadro G della dichiarazione dei redditi) il requisito dell'autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta (art. 2082 del codice civile) e dunque sussiste sempre il presupposto impositivo idoneo a produrre VAP tassabile. A maggior ragione per le società per le quali l'attività esercitata ... costituisce presupposto di imposta (art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997)"* (Cass. n. 3678 del 2007).

Il principio è stato ulteriormente ribadito dalla sentenza n. 13811 del 13 giugno 2007.

Al riguardo si ribadisce che la produzione di reddito d'impresa implica l'assoggettamento ad IRAP.

Tale posizione va confermata anche a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 1, comma 104, della legge finanziaria 2008, secondo cui *"i contribuenti minimi sono esenti dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446"*.

Per effetto di tale disposizione, i contribuenti minimi - sia esercenti arti e professioni che attività d'impresa - che, a partire dal 1° gennaio 2008 si avvalgono del regime semplificato di cui ai commi 96 e seguenti dell'articolo 1 della finanziaria 2008, sono esenti dall'IRAP.

Trattandosi di un'esenzione, i contribuenti minimi che producono reddito d'impresa e che optano per il regime fiscale ordinario sono soggetti passivi IRAP.

La circolare n. 7/E del 28 gennaio 2008 ha, infatti, chiarito che *"L'esenzione costituisce, dunque, una delle caratteristiche di questo regime, volto alla semplificazione degli adempimenti fiscali. L'esenzione non opera, pertanto, quando i contribuenti optano per il regime ordinario ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito, con la conseguenza che gli stessi, qualora in ragione delle caratteristiche dell'attività svolta, verificabili di volta in volta dagli organi preposti al controllo, siano soggetti passivi IRAP, saranno tenuti ai relativi adempimenti"*.

Per quanto riguarda specificamente gli agenti di commercio, occorre precisare ulteriormente che gli stessi non possono essere assimilati ai lavoratori autonomi ai fini IRAP, anche a seguito dell'esame delle più recenti pronunce della Suprema Corte.

L'ordinanza n. 2702 del 5 febbraio 2008, nel confermare la pronuncia

della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto legittima l'istanza di rimborso presentata da un agente di commercio rilevando *"il difetto, in concreto, di una organizzazione autonoma ..."*, non ha inteso affermare il principio che i titolari di reddito d'impresa non dotati di autonoma organizzazione siano esclusi dall'ambito applicativo dell'IRAP, in quanto, nel caso di specie, la questione non aveva formato oggetto di specifica censura.

Infatti la Suprema Corte ha osservato che non è stata mossa alcuna contestazione in merito alla *"qualificazione del reddito prodotto dal contribuente ed alla sua qualificazione come provento di lavoro autonomo, diverso da quello d'impresa"*.

Successivamente, con la sentenza n. 7734 del 21 marzo 2008, è stato evidenziato che, trattandosi di una figura *"di discussa qualificazione giuridica, sembra subire la conformazione del concreto atteggiarsi dell'attività, tra i poli estremi di quella autonoma e di quella dell'impresa"*.

Nello stesso senso si pone la sentenza n. 8177 del 2 aprile 2007, che con riferimento ad un promotore finanziario afferma che l'attività non costituisce necessariamente esercizio d'impresa e che il giudice di merito deve accertare caso per caso se l'operatore disponga di una struttura organizzata che giustifichi l'imposta.

In senso contrario si pongono altre pronunce.

In particolare, la già citata sentenza n. 7899 del 2007 afferma che il requisito dell'autonoma organizzazione è presupposto necessario per l'applicazione dell'IRAP agli esercenti arti e professioni, mentre i titolari di reddito d'impresa sono di per se stessi assoggettati all'IRAP.

Va tenuto presente che la Cassazione ha in più occasioni qualificato gli agenti di commercio come imprenditori commerciali ai sensi degli articoli 2082 e 2195 del codice civile.

Con sentenza della I sezione civile n. 9102 del 6 giugno 2003, rifacendosi

a propri orientamenti consolidati, la Suprema Corte ha affermato che gli elementi identificativi dell'impresa commerciale, ai sensi dell'articolo 2082 del codice civile, sono la professionalità e l'organizzazione, *"intese come svolgimento abituale e continuo dell'attività e sistematica aggregazione di mezzi materiali e immateriali, al di là della scarsità dei beni predisposti, tanto più quando l'attività, come quella dell'agente di commercio, non necessita di mezzi materiali e personali rilevanti (Cass. 5589/1983; 6395/1981; 6151/1978)"*.

La sentenza n. 10673 dell'11 ottobre 1991 della III sezione civile chiarisce che l'attività dell'agente assicuratore rientra, al pari delle altre attività indicate dall'articolo 2195 del codice civile, tra quelle commerciali, essendo caratterizzata, come quella delle altre categorie degli agenti di commercio, dall'esercizio professionale di una attività economica organizzata in una impresa ausiliaria e riconducibile, quindi, alla categoria delle attività imprenditoriali, e non a quella delle professioni intellettuali.

Su questa scia si colloca anche la risoluzione della scrivente n. 254/E del 14 settembre 2007, che, in relazione alla figura del promotore finanziario, ha affermato che *"il requisito dell'organizzazione è connotato alla nozione stessa di impresa, come del resto può evincersi dal contenuto stesso della richiamata sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 2001, la quale ipotizza solo con riferimento alle prestazioni professionali che l'attività possa essere svolta in assenza di organizzazione di capitali, e non anche in relazione alla attività d'impresa"*.

In giudizio va quindi sostenuta la natura imprenditoriale dell'attività degli agenti di commercio e dei promotori finanziari non legati da un rapporto di lavoro dipendente e, di conseguenza, l'assoggettamento all'IRAP.

In subordine occorre comunque dedurre, così come per i lavoratori autonomi, in ordine all'esistenza dell'autonoma organizzazione.

8. ESERCIZIO IN FORMA ASSOCIATA DELL'ATTIVITA'

Nel caso di esercizio in forma associata della professione, i giudici di legittimità hanno evidenziato che è *“da presumere che l'associazione, atteso lo scopo della medesima, sia dotata di strutture e mezzi (immobili, mobili, arredamenti, macchinari, servizi, collaboratori), ancorché non di particolare onere economico”* e che *“è da ritenere che lo scopo della pattuizione dell'esercizio associato di una professione intellettuale sia anche quello di avvalersi della reciproca collaborazione e competenza, ovvero anche della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze (Cass. 6636/1987), con l'effetto di escludere l'autonomia organizzativa meramente soggettiva e personale di qualsiasi esercente una professione intellettuale, e di configurare invece quell'autonoma organizzazione oggettiva dell'attività abitualmente esercitata (D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, comma 1 - Corte Cost. 156/2001), idonea a far presumere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio, bensì di detta organizzazione associativa, costituita proprio per potenziare la produzione di ricchezza (VAP) a vantaggio degli associati, presupposto dell'IRAP”* (Cass., n. 13570 dell'11 giugno 2007).

Da ultimo con ordinanza n. 2715 del 5 febbraio 2008 la Corte di cassazione ha precisato che gli studi associati *“sono soggetti ad IRAP quando l'esercizio in comune della attività professionale pur non configurando un centro di interessi dotato di autonomia funzionale (stante il carattere strettamente personale e fiduciario dell'esercizio delle professioni) dia luogo ad un insieme di strutture (immobili, mobili, macchinari, servizi, collaboratori) ancorché non di particolare onere economico, di guisa che il reddito da sottoporre ad Irap sia stato almeno potenziato e derivato dalla struttura, e non derivi dal solo lavoro professionale dei singoli (Cass. 13570/2007)”*.

Più in generale, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 2 del D.lgs. n. 446 del 1997, *"L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta"*.

9. L'ASSENZA DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE PUÒ ESSERE FATTA VALERE SOLO NEL RICORSO

La deduzione secondo cui l'imposta non è dovuta per difetto di autonoma organizzazione deve essere contenuta nel ricorso in primo grado e non può essere introdotta in giudizio successivamente.

L'articolo 24, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, prevede che l'integrazione dei motivi del ricorso è consentita solo quando sia *"resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione"* (in tal senso, Cass., n. 19000 del 10 settembre 2007; n. 24970 del 25 novembre 2005; n. 6416 del 22 aprile 2003).

Ne consegue, pertanto, l'impossibilità da parte del contribuente di modificare la domanda mediante la proposizione di motivi integrativi di quelli già esposti nel ricorso introduttivo del giudizio.

A maggior ragione la deduzione dell'assenza di autonoma organizzazione costituisce domanda nuova nel giudizio di appello, improponibile ai sensi dell'articolo 57 del D.lgs. n. 546 del 1992.

In proposito, con la sentenza n. 3681 del 16 febbraio 2007 la Corte di cassazione ha affermato che *"Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio"*.

In particolare, *"come questa Corte ha più volte chiarito (cfr. la sentenza n. 10864 del 2005), si ha domanda nuova, improponibile nel giudizio d'appello ex art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ..., quando il contribuente, nell'atto di appello, introduce, al fine di ottenere l'eliminazione ... dell'atto impugnato, una causa petendi diversa, fondata su situazioni giuridiche non*

prospettate in primo grado, sicché risulti inserito nel processo un nuovo tema di indagine”.

Non trattandosi di un'eccezione in senso stretto, la stessa è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

10. ONERE DELLA PROVA

La sentenza n. 3678 del 2007 ribadisce un principio consolidato della giurisprudenza di legittimità, secondo cui *“Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta allegare la prova dell'assenza delle condizioni sopraelencate”.* (Cfr. anche Cass. nn. 3673, 3676, 3677, 3680 e 5012 del 2007; 1414 del 2008).

In altre parole, sul contribuente che agisce per il rimborso ricade l'onere di descrivere l'organizzazione della sua attività e provare l'assenza dei presupposti per l'assoggettamento all'imposta, in coerenza con le scritture contabili tenute e con le dichiarazioni presentate. Per documentare le proprie affermazioni il contribuente ha l'onere di esibire copia delle dette scritture contabili.

A titolo di esempio, il contribuente che svolge un'attività artistica, dichiarando di non avvalersi di collaboratori, agenti o procuratori, ha l'onere di dimostrare come concretamente organizzati la sua attività e i molteplici rapporti con i suoi interlocutori.

Spetta all'ufficio evidenziare l'eventuale mancata dimostrazione da parte del contribuente dell'assenza di autonoma organizzazione; in tal caso peraltro non viene introdotta in giudizio un'eccezione in senso proprio, ma una mera specificazione dei presupposti per l'assoggettamento all'imposta, considerato che, in presenza di richiesta di rimborso, spetta al contribuente dimostrare i requisiti necessari per ottenerlo e al giudice accertarne la sussistenza prima di accogliere la domanda del contribuente.

All'ufficio è quindi consentito introdurre anche nel giudizio di appello gli elementi di cui è in possesso per contestare l'assunto del contribuente del difetto di autonoma organizzazione.

Pertanto, la preclusione della possibilità di sollevare eccezioni nuove in appello, di cui all'articolo 57 del D.lgs. n. 546 del 1992, non comporta l'impossibilità di illustrare con nuovi argomenti eccezioni già formulate, laddove non venga violato il divieto di ampliamento in appello del *thema decidendum*, al rispetto del quale è funzionale il limite imposto dalla legge (cfr. Cass. nn. 8995 del 16 aprile 2007 e 15646 del 12 agosto 2004).

Il processo tributario ha natura dispositiva quanto all'allegazione dei fatti e pertanto spetta esclusivamente alle parti la delimitazione del *thema decidendum* della controversia.

Residua in capo al giudice tributario la possibilità di disporre d'ufficio di tutti i mezzi istruttori che ritiene necessari per una piena comprensione della materia del contendere, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti.

L'esercizio di tali poteri costituisce una facoltà discrezionale, che ha una valenza meramente integrativa dell'onere probatorio delle parti (cfr. Cass. sez. V, 28 ottobre 2003, n. 16161; 9 maggio 2003, n. 7129) e pertanto non può costituire un rimedio alle lacune probatorie del giudizio né tanto meno espediente per una rideterminazione del *thema decidendum* della controversia (cfr. Cass. 24 novembre 2000, n. 15214; 15 giugno 2001, n. 8134; 4 maggio 2004, n. 8439; 11 gennaio 2006, n. 366; 20 gennaio 2006, n. 1134).

Tali considerazioni evidenziano ancora di più quanto sia importante nella gestione delle controversie di cui si tratta che gli uffici producano in giudizio tutti gli elementi rilevanti in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione e provvedano, se del caso, a contestare i fatti dedotti dalla controparte, in modo da offrire quel supporto fattuale e probatorio che consenta al giudice di decidere o che lo legittimi ad esercitare i poteri istruttori di cui dispone.

11. EFFETTI PRECLUSIVI DEL CONDONO

L'adesione del contribuente ad uno dei diversi condoni previsti dalla legge n. 289 del 2002 è ostativa alla prosecuzione del giudizio per il rimborso dell'IRAP che si assume indebitamente versata.

Con la sentenza n. 3682 del 16 febbraio 2007 viene confermato l'orientamento (in particolare, cfr. Cass. n. 195 del 10 gennaio 2004) secondo cui il condono *"pone il contribuente di fronte ad una libera scelta fra trattamenti distinti e che non si intersecano fra loro: o coltivare la controversia nei modi ordinari, conseguendo, ove del caso, i rimborsi di somme indebitamente pagate, oppure corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata ma senza possibilità di riflessi o interferenze con quanto già eventualmente corrisposto sulla linea del procedimento ordinario"*....

"E' errata l'affermazione che 'l'utilizzo della sanatoria non preclude ex lege istanze di rimborso di imposte inapplicabili per assenza di presupposto impositiva', poiché il condono ha, tra l'altro, proprio lo scopo di definire 'transattivamente' la controversia sulla esistenza ... di tale presupposto".

Risulta così confermata la posizione assunta dalla scrivente al riguardo con le circolari n. 7/E e n. 18/E del 2003.

La relativa questione può essere rilevata d'ufficio dal giudice (Cass. n. 8178 del 2 aprile 2007 e n. 25240 del 3 dicembre 2007 e n. 7729 del 21 marzo 2008) e, quindi, l'ufficio può sollecitarne l'esame in ogni stato e grado del giudizio.

12. CONCLUSIONI

Preso atto dell'orientamento ormai consolidato della Corte di cassazione,

non è ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa dell'assoggettamento generalizzato ad IRAP degli esercenti arti e professioni.

Si intendono quindi superate le istruzioni precedentemente fornite in contrasto con l'orientamento della Suprema Corte.

Sulla scorta delle indicazioni fornite dalla Corte di cassazione, gli uffici devono fondare la propria linea difensiva, oltre che su ogni altra questione sostenibile nello specifico caso, in particolare sull'esistenza di fattori organizzativi utilizzati nell'esercizio dell'attività stessa, che confermino l'autonoma organizzazione, con conseguente assoggettamento ad IRAP, fermo restando, come ricordato al punto 10, che è onere del ricorrente inserire fra i motivi del ricorso e provare la carenza del requisito dell'autonoma organizzazione. L'assolvimento di tale onere probatorio, in modo puntuale ed esaustivo, costituisce elemento fondamentale ai fini dell'esito della controversia.

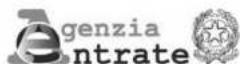
Ciò posto, si invitano gli uffici a riesaminare caso per caso, secondo i criteri esposti nella presente circolare, il contenzioso pendente concernente la materia in esame e, nei casi in cui si riscontri l'assenza dell'autonoma organizzazione, a provvedere - se del caso previa esecuzione del rimborso richiesto - al relativo abbandono secondo le modalità di rito.

L'ufficio, nel chiedere che venga dichiarata la cessazione della materia del contendere, prende motivatamente posizione anche sulle spese di giudizio e fornisce al giudice elementi che possano giustificare la compensazione delle spese.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

ALLEGATO 5 – Circolare 28 maggio 2010, n. 28E

CIRCOLARE N. 28/E



Roma, 28 maggio 2010

Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

OGGETTO: *IRAP – autonoma organizzazione – giurisprudenza della Corte di cassazione – ulteriori istruzioni operative per la gestione del contenzioso pendente*

INDICE

| | |
|---|----|
| 1. Premessa | 3 |
| 2. Attività ausiliarie del commercio di cui all'articolo 2195, primo comma, n. 5 del codice civile..... | 3 |
| 2.1 Posizione espressa nella circolare n. 45/E del 2008..... | 3 |
| 2.2 Sentenze della Cassazione, SS.U.U., 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110, 12111 | 4 |
| 3. Autonoma organizzazione – utilizzazione di beni e servizi di terzi..... | 7 |
| 4. Attività di medico di medicina generale..... | 7 |
| 5. Omessi versamenti | 9 |
| 6. Conclusioni | 10 |

1. Premessa

Con circolare n. 45/E del 13 giugno 2008 sono state fornite istruzioni per la gestione del contenzioso in materia di assoggettabilità degli esercenti arti e professioni all'imposta regionale sulle attività produttive (di seguito, IRAP), alla luce della sentenza della Corte costituzionale 21 maggio 2001 n. 156, secondo la quale l'autonoma organizzazione è presupposto per l'assoggettamento ad IRAP degli esercenti arti e professioni, e delle successive pronunce emesse dalla Corte di cassazione nel 2007 e 2008, che hanno fissato alcuni importanti principi ai fini dell'individuazione dell'attività autonomamente organizzata di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

A seguito delle successive pronunce della giurisprudenza di legittimità, vengono fornite ulteriori istruzioni.

2. Attività ausiliarie del commercio di cui all'articolo 2195, primo comma, n. 5 del codice civile

2.1 Posizione espressa nella circolare n. 45/E del 2008

Il punto 7 della circolare n. 45/E del 2008 ha esaminato la questione dell'assoggettamento ad IRAP dei redditi derivanti dall'attività d'impresa.

In particolare è stato precisato che, conformemente a quanto disposto dalla citata sentenza della Corte costituzionale n. 156 del 2001 secondo cui *"l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa"*, per tutte le attività d'impresa il requisito dell'autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta e dunque sussiste, in ogni caso, il presupposto impositivo.

Con riferimento all'assoggettamento ad IRAP degli agenti di commercio e dei promotori finanziari, con la predetta circolare è stato precisato che *"in giudizio va quindi sostenuta la natura imprenditoriale dell'attività degli agenti di*

commercio e dei promotori finanziari non legati da un rapporto di lavoro dipendente e, di conseguenza, l'assoggettamento all'IRAP".

In quella circostanza si è preso atto, invero, di quell'orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui gli agenti di commercio sono qualificabili come imprenditori commerciali ai sensi degli articoli 2082 e 2195 del codice civile (cfr. Cass. 11 ottobre 1991, n. 10673; 6 giugno 2003, n. 9102).

Considerato tuttavia che in materia di IRAP l'orientamento della Corte di cassazione era ancora oscillante sul punto si ritenne opportuno, tuttavia, precisare che *"in subordine occorre comunque dedurre, così come per i lavoratori autonomi, in ordine all'esistenza dell'autonoma organizzazione"*.

2.2 Sentenze della Cassazione, SS.UU., 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110, 12111

Le sezioni unite della Corte di cassazione, con le sentenze richiamate in rubrica, hanno affrontato la questione della sistematica assoggettabilità ad IRAP delle attività "ausiliarie" del commercio di cui all'articolo 2195 del codice civile, svolte dall'agente di commercio, dal promotore finanziario e in generale dai soggetti "ausiliari". Nelle menzionate quattro sentenze di uguale contenuto, viene evidenziato che *"poiché la Corte costituzionale ha... distinto, ai fini dell'applicazione dell'imposta, tra 'impresa' nella quale l'elemento organizzativo sarebbe 'connaturato', e 'lavoro autonomo', rispetto al quale sarebbe necessario un accertamento caso per caso dell'esistenza di una 'autonoma organizzazione', ...diventa essenziale verificare quale sia, tra il polo dell'impresa e il polo del lavoro autonomo, la collocazione dell'esercizio delle attività ausiliare di cui all'art. 2195 c.c., nel cui quadro si collocano tanto l'agente di commercio, quanto il promotore finanziario"*.

La Corte di cassazione, pur riconoscendo che per quanto riguarda la disciplina degli ausiliari del commercio ai fini delle imposte sui redditi il

legislatore ha dato rilevanza esclusivamente ad aspetti qualitativi, "includendo nel reddito di impresa l'esercizio di tutte quelle attività che abbiano natura oggettivamente commerciale, senza tener conto del profilo quantitativo, cioè proprio della dimensione organizzativa dell'attività, nella quale deve essere valutato il 'peso' del lavoro personale del soggetto, che quell'attività svolge, sull'impiego del capitale e sull'utilizzazione del lavoro altrui", ha però evidenziato che "a quel che è stabilito per le imposte sul reddito non può essere riconosciuta una efficacia condizionante ai fini dell'interpretazione di imposte, come è l'IRAP, che rispondono ad altri criteri e ad una diversa ratio impositiva".

Secondo i giudici di legittimità le "attività ausiliarie di cui all'art. 2195 c.c., le quali, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito considerate produttive di reddito d'impresa, possono essere (e spesso sono) svolte dal soggetto senza 'organizzazione di capitali o lavoro altrui'. Se, infatti, si considerassero ai fini IRAP queste attività tout court 'attività di impresa', l'imposta non troverebbe corrispondenza nella sua ratio, e finirebbe per colpire una 'base fittizia', un 'fatto non reale', in contraddizione con una interpretazione costituzionalmente orientata del presupposto impositivo. Non è, infatti, la oggettiva natura dell'attività svolta ad essere alla base dell'imposta, ma il modo - autonomia organizzazione - in cui la stessa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto, un quid che eccede il lavoro personale del soggetto agente ed implica appunto l'organizzazione di capitali o lavoro altrui': se ciò non fosse, e il lavoro personale bastasse, l'imposta considerata, non solo non sarebbe vincolata all'esistenza di una 'autonomia organizzazione', ma si trasformerebbe inevitabilmente in una sostanziale 'imposta sul reddito'".

La Cassazione conclude affermando il seguente principio di diritto: "in tema di IRAP, a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio delle attività di agente di commercio, di cui alla L. n. 204 del 1985, art. 1, e di

promotore finanziario di cui al D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 31, comma 2, è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata".

Il principio affermato con riferimento alle singole controversie trattate (riguardanti gli agenti di commercio e i promotori finanziari) è stato esteso dalla Suprema Corte, per come può desumersi dai brani delle sentenze prima riportati, a tutte le attività ausiliarie di cui all'articolo 2195 del codice civile, considerato che i giudici di legittimità pongono a fondamento del proprio ragionamento la distinzione tra "l'attività d'impresa", nella quale l'elemento organizzativo sarebbe connaturato, e "le attività ausiliarie", che possono essere svolte dal soggetto senza organizzazione di capitali o lavoro altrui e per le quali si rende necessaria la valutazione caso per caso dell'esistenza di un'autonoma organizzazione.

Si ricorda che la Corte di cassazione ha definito imprese ausiliarie *"quelle che, prive di intrinseca autonomia funzionale, hanno come scopo tipico l'oggettiva agevolazione di altre attività, sicché l'impresa esercente l'attività, ausiliaria, a differenza di quella produttrice di servizi (la cui attività, di carattere autonomo, ha per oggetto un prodotto destinato ad essere utilizzato dalla generalità delle imprese), se da un lato deve avere una propria struttura organizzativa ed operativa ben distinta da quella delle imprese ausiliate, dall'altro deve svolgere una funzione accessoria, complementare e strumentale rispetto all'attività, tipica di altre imprese talché, ove venisse separata da queste, non avrebbe alcuna possibilità di utile applicazione"* (Cass. 28 maggio 2003, n. 8485).

3. Autonomia organizzazione – utilizzazione di beni e servizi di terzi

Con circolare n. 45/E del 2008 - punto 5.4.1 - è stato precisato che *“l’affidamento a terzi, in modo non occasionale, di incombenze tipiche dell’attività artistica o professionale, normalmente svolte all’interno dello studio, deve essere valutata ai fini della sussistenza dell’autonomia organizzazione”*.

Inoltre, al punto 5.4.2, è stato precisato che *“ai fini della verifica dell’autonomia organizzazione rileva comunque la disponibilità di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento dell’attività, anche qualora non vengano acquisiti direttamente, ma siano forniti da terzi, a qualunque titolo”*.

Tale posizione è ora avvalorata dalla Corte di cassazione, la quale ha rilevato come agli effetti impositivi IRAP ciò che rileva è *“la sussistenza di una organizzazione autonoma, restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest’ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi), che rende possibile lo svolgimento dell’attività dei professionisti, attraverso la disponibilità di beni strumentali, capitali e stabili forme di collaborazione, funzionali all’espletamento delle particolari incombenze; il che si realizza, come nel caso, con il contratto di outsourcing che impegna le parti a collaborare affinché la clientela percepisca la attività come organizzazione unitaria fornitrice di più servizi”* (Cass. 25 maggio 2009, n. 12078).

4. Attività di medico di medicina generale

La Corte di cassazione ha altresì affermato che per il medico di medicina generale convenzionato con il Servizio sanitario nazionale la prova dell’autonomia organizzazione non può essere offerta dall’utilizzo di quelle apparecchiature previste obbligatoriamente dalla convenzione stessa, essendo invece sempre necessario provare, caso per caso, l’esistenza dell’autonomia organizzazione.

I giudici di legittimità hanno sottolineato che le attrezzature necessarie per l'esercizio dell'attività di medico convenzionato non eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio della professione medica, in quanto è la *"stessa convenzione che qualifica gli arredi e le attrezzature prescritte come indispensabili per l'esercizio della medicina generale. Se un bene strumentale è indispensabile, deve ritenersi che risponda anche al requisito della minimalità, ove non siano dedotti in concreto, come nella specie, costi eccedenti"* (cfr. Cass., ordinanza 8 gennaio 2010, n. 142; in senso conforme Cass. 1 luglio 2009, n. 15440; Cass. 23 luglio 2009, n. 17231).

La Cassazione ha inoltre precisato che *"proprio in relazione alla attività di medico, ... è insufficiente la motivazione laddove enumera i beni strumentali utilizzati dal contribuente ma non spiega per quale ragione li ritenga eccedenti la normale dotazione necessaria per l'esercizio della professione ed è incongrua laddove desume dalla sola necessità di adeguarsi agli obblighi derivanti dalla convenzione con il S.S.N. la circostanza che debba necessariamente sussistere un'autonoma organizzazione per farvi fronte, dal momento che è ben possibile adempiere agli obblighi senza necessità di collaborazione altrui o significativi investimenti"* (cfr. Cass. 14 aprile 2009, n. 8826).

Lo schema tipo di convenzione con il S.S.N. stabilisce che *"Lo studio del medico convenzionato deve essere dotato degli arredi e delle attrezzature indispensabili per l'esercizio della medicina generale, di sala d'attesa adeguatamente arredata, di servizi igienici, di illuminazione e aerazione idonea, ivi compresi idonei strumenti di ricezione delle chiamate"*.

Alla luce dei principi sanciti dalla Corte di cassazione, si deve ritenere che la stretta disponibilità dello studio attrezzato così come previsto dalla convenzione non possa essere considerata di per sé indice di esistenza dell'autonoma organizzazione per i medici di medicina generale. In altri termini, lo studio e le attrezzature previste in convenzione possono essere considerate il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività da parte del medico, mentre

l'esistenza dell'autonoma organizzazione è configurabile, *ex adverso*, in presenza di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta.

In proposito, va altresì considerato che in un caso specifico i giudici di legittimità hanno coerentemente riconosciuto la sussistenza dell'autonoma organizzazione di un medico convenzionato ritenendo che *"la Commissione ha congruamente motivato la valutazione circa la non limitatezza dei beni strumentali utilizzati esponendo il valore dei beni strumentali (circa L. 60.000.000), delle quote di ammortamento (circa L. 11.500.000) e delle altre spese, traendone evidentemente la conseguenza, con valutazione in fatto non censurabile in quanto motivata, che eccedessero la media degli investimenti dello specifico settore e che quindi fossero presenti 'significativi elementi di organizzazione'"* (Cass. 5 febbraio 2009, n. 2850).

5. Omessi versamenti

Talune controversie hanno origine da cartelle di pagamento emesse ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, a seguito dell'omesso versamento dell'IRAP indicata dal contribuente in dichiarazione.

In tali controversie il contribuente non lamenta vizi propri della cartella di pagamento bensì il difetto di autonoma organizzazione e, conseguentemente, la non assoggettabilità al tributo.

Con la sentenza a sezioni unite 14 ottobre 2009, n. 21749, concernente proprio una controversia avente ad oggetto una cartella di pagamento emessa a seguito di omesso versamento dell'IRAP indicata in dichiarazione, la Cassazione ha affermato che *"Dal principio della emendabilità e ritrattabilità della dichiarazione... discende che la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione,*

ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 ma anche in sede contenziosa per opporsi alla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (in questo senso Cass. 22021/06)".

Tale sentenza conferma il precedente orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui *"la liquidazione in base alla dichiarazione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis ed D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, non preclude al contribuente, attraverso la impugnazione della relativa cartella, di rimettere in discussione la debenza del tributo, in quanto solo la mancata impugnazione della cartella comporta la preclusione del rimborso previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 (Cfr. Cass. 8456/2004)"* (cfr. Cass. 29 maggio 2006, n. 12787).

Sulla scorta della giurisprudenza che precede, le strutture territoriali ometteranno di eccepire in giudizio che il difetto di autonoma organizzazione possa essere fatto valere solo attraverso la presentazione della dichiarazione integrativa.

6. Conclusioni

Nella gestione del contenzioso concernente l'IRAP "lavoratori autonomi" le strutture territoriali terranno conto delle indicazioni fornite con la presente circolare. Continueranno ad osservare altresì le istruzioni contenute nella circolare n. 45/E del 2008, per quanto compatibili con le modifiche ed integrazioni di cui alla presente, che prende atto degli ulteriori orientamenti giurisprudenziali prima richiamati.

Il contenzioso pendente va eventualmente abbandonato solo se il ricorso del contribuente risulti fondato alla luce sia dei richiamati orientamenti giurisprudenziali sia dei presupposti di fatto (assenza di organizzazione autonoma) che legittimano l'esclusione dall'IRAP, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

ALLEGATO 6 – Sentenza 5 febbraio 2009 n. 2850

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 14/01/2009) 05/02/2009, n. 2850

PROCEDIMENTO CIVILE > Nullità

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. LUPI Fernando - Presidente
Dott. ZANICHELLI Vittorio - rel. Consigliere
Dott. DI IASI Camilla - Consigliere
Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere
Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

M.G., domiciliato in Roma, via Portuense n. 104 presso DE ANGELIS Antonia, rappresentato e difeso dall'Avv. OPERAMOLLA Ugo, come da procura in atti;
- ricorrente -

contro

Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate;
- intimati -

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia n. 19/1/07 depositata il 22 marzo 2007;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del giorno 14 gennaio 2009 dal Consigliere relatore Dott. ZANICHELLI Vittorio.

Svolgimento del processo

Giovanni Monopoli, medico generico convenzionato con il S.S.N., ricorre per cassazione nei confronti della sentenza della Commissione Tributaria Regionale in epigrafe che, riformando la decisione di primo grado, ha respinto il ricorso del contribuente avverso una cartella di pagamento per IRAP relativa all'anno 2001.

L'intimata Amministrazione non ha svolto difese.

La causa è stata assegnata alla camera di consiglio, essendosi ravvisati i presupposti di cui all'art. 375 c.p.c.

Il ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

Deve essere preliminarmente rilevata l'inammissibilità del ricorso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze che, non essendo stato parte nel giudizio di appello instaurato nel 2006, deve considerarsi estromesso dal giudizio (Cassazione civile, sez. trib., 16 aprile 2007, n. 9004).

Il primo motivo di ricorso con cui si deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 466 del 1997, artt. 2 e 3 e difetto di motivazione è in parte inammissibile e in parte manifestamente infondato.

E' inammissibile laddove propone una censura di violazione di legge in quanto il quesito con il quale si chiede alla Corte se l'organizzazione professionale del ricorrente, medico di base convenzionato con il S.S.N., costituisca presupposto per l'applicazione dell'IRAP non risponde ai requisiti di cui all'art. 366 bis c.p.c., poichè, come ha già stabilito la Corte, "A norma dell'art. 366 bis c.p.c., introdotto dal D.Lgs. n. 40 del 2006, art. 6, - il cui disposto si applica anche ai ricorsi contro le decisioni dei giudici speciali per motivi attinenti alla giurisdizione - deve essere dichiarato inammissibile il ricorso nel quale il quesito di diritto si risolve in una mera richiesta di accoglimento del motivo o nell'interpello della Corte in ordine alla fondatezza della censura così come illustrata, poichè la citata disposizione è finalizzata a porre il giudice della legittimità in condizione di comprendere - in base alla sola sua lettura - l'errore di diritto asseribile compiuto dal giudice e di rispondere al quesito medesimo enunciando una "regula iuris" Vittorio (Cassazione civile, sez. un., 5 febbraio 2008, n. 2658).

E' manifestamente infondato laddove censura la motivazione circa la sussistenza nel caso concreto dell'autonoma organizzazione. Posto che, invero, "L'esatto senso da attribuire all'espressione "autonomamente organizzata" non è di carattere soggettivo, che assoggetterebbe indistintamente tutti gli esercenti arti e professioni all'IRAP, bensì di carattere oggettivo, costituente l'unica interpretazione costituzionalmente orientata, e che esclude la soggettività passiva ai fini IRAP del medico pediatra, convenzionato ASI, che non si avvolga di alcun dipendente o utilizzi beni strumentali limitati" (Cassazione civile, sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3674), la Commissione ha congruamente motivato la valutazione circa la non limitatezza dei beni strumentali utilizzati esponendo il valore dei beni strumentali (circa L. 60.000.000), delle quote di ammortamento (circa L. 11.500.000) e delle altre spese, traendone evidentemente la conseguenza, con valutazione in fatto non censurabile in quanto motivata, che eccedessero la media degli investimenti dello specifico settore e che quindi fossero presenti "significativi elementi di organizzazione".

Inammissibile è infine il secondo motivo con cui si deduce violazione dell'art. 2697 c.p.c., per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto che fosse onere del contribuente dimostrare l'insussistenza del presupposto impositivo. Su pure il principio enunciato dal giudice d'appello è errato in quanto nella fattispecie non si tratta di istanza di rimborso ma di opposizione a pretesa impositiva, per cui l'onere di dimostrare il presupposto per la tassazione spetta, in base alle regole generali, all'ente impositore (come può argomentarsi a contrario da Cassazione civile, sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3680), nella fattispecie detta errata enunciazione non ha avuto alcuna influenza sulla decisione, posto che la Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto configurabile l'esistenza di un'organizzazione autonoma non già sulla base di una qualche presunzione connessa alla qualità dell'attività ma valutando gli elementi in atti, così che il richiamo all'onere a carico del contribuente deve essere letto, nella fattispecie, come constatazione della mancata produzione di elementi probatori contrari a quelli, sufficienti a giustificare la pretesa, già acquisiti.

Il ricorso deve dunque essere rigettato.

Non si deve provvedere in ordine alle spese in assenza di attività difensiva da parte dell'intimata Amministrazione.

P.Q.M.

La Corte:

Dichiara inammissibile il ricorso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze e rigetta quello nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

Così deciso in Roma, il 14 gennaio 2009.

Depositato in Cancelleria il 5 febbraio 2009

ALLEGATO 7 – Sentenza 24 luglio 2012 n. 13048

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 14/01/2009) 05/02/2009, n. 2850

PROCEDIMENTO CIVILE > Nullità

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. LUPI Fernando - Presidente
Dott. ZANICHELLI Vittorio - rel. Consigliere
Dott. DI IASI Camilla - Consigliere
Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere
Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

M.G., domiciliato in Roma, via Portuense n. 104 presso DE ANGELIS Antonia, rappresentato e difeso dall'Avv. OPERAMOLLA Ugo, come da procura in atti;

- ricorrente -

contro

Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate;

- intimati -

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia n. 19/1/07 depositata il 22 marzo 2007;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del giorno 14 gennaio 2009 dal Consigliere relatore Dott. ZANICHELLI Vittorio.

Svolgimento del processo

Giovanni Monopoli, medico generico convenzionato con il S.S.N., ricorre per cassazione nei confronti della sentenza della Commissione Tributaria Regionale in epigrafe che, riformando la decisione di primo grado, ha respinto il ricorso del contribuente avverso una cartella di pagamento per IRAP relativa all'anno 2001.

L'intimata Amministrazione non ha svolto difese.

La causa è stata assegnata alla camera di consiglio, essendosi ravvisati i presupposti di cui all'art. 375 c.p.c..

Il ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

Deve essere preliminarmente rilevata l'inammissibilità del ricorso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze che, non essendo stato parte nel giudizio di appello instaurato nel 2006, deve considerarsi estromesso dal giudizio (Cassazione civile, sez. trib., 16 aprile 2007, n. 9004).

Il primo motivo di ricorso con cui si deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 466 del 1997, artt. 2 e 3 e difetto di motivazione è in parte inammissibile e in parte manifestamente infondato.

E' inammissibile laddove propone una censura di violazione di legge in quanto il quesito con il quale si chiede alla Corte se l'organizzazione professionale del ricorrente, medico di base convenzionato con il S.S.N., costituisca presupposto per l'applicazione dell'IRAP non risponde ai requisiti di cui all'art. 366 bis c.p.c., poiché, come ha già stabilito la Corte, "A norma dell'art. 366 bis c.p.c., introdotto dal D.Lgs. n. 40 del 2006, art. 6, - il cui disposto si applica anche ai ricorsi contro le decisioni dei giudici speciali per motivi attinenti alla giurisdizione - deve essere dichiarato inammissibile il ricorso nel quale il quesito di diritto si risolve in una mera richiesta di accoglimento del motivo o nell'interpello della Corte in ordine alla fondatezza della censura così come illustrata, poiché la citata disposizione è finalizzata a porre il giudice della legittimità in condizione di comprendere - in base alla sola sua lettura - l'errore di diritto asseritamele compiuto dal giudice e di rispondere al quesito medesimo enunciando una "regula iuris" Vittorio (Cassazione civile, sez. un., 5 febbraio 2008, n. 2658).

E' manifestamente infondato laddove censura la motivazione circa la sussistenza nel caso concreto dell'autonoma organizzazione. Posto che, invero, "L'esatto senso da attribuire all'espressione "autonomamente organizzata" non è di carattere soggettivo, che assoggetterebbe indistintamente tutti gli esercenti arti e professioni all'IRAP, bensì di carattere oggettivo, costituente l'unica interpretazione costituzionalmente orientata, e che esclude la soggettività passiva ai fini IRAP del medico pediatra, convenzionato ASL, che non si avvolga di alcun dipendente o utilizzi beni strumentali limitati" (Cassazione civile, sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3674), la Commissione ha congruamente motivato la valutazione circa la non limitatezza dei beni strumentali utilizzati esponendo il valore dei beni strumentali (circa L. 60.000.000), delle quote di ammortamento (circa L. 11.500.000) e delle altre spese, traendone evidentemente la conseguenza, con valutazione in fatto non censurabile in quanto motivata, che eccedessero la media degli investimenti dello specifico settore e che quindi fossero presenti "significativi elementi do organizzazione".

Inammissibile è infine il secondo motivo con cui si deduce violazione dell'art. 2697 c.p.c., per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto che fosse onere del contribuente dimostrare l'insussistenza del presupposto impositivo. Su pure il principio enunciato dal giudice d'appello è errato in quanto nella fattispecie non si tratta di istanza di rimborso ma di opposizione a pretesa impositiva, per cui l'onere di dimostrare il presupposto per la tassazione spetta, in base alle regole generali, all'ente impositore (come può argomentarsi a contrario da Cassazione civile, sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3680), nella fattispecie detta errata enunciazione non ha avuto alcuna influenza sulla decisione, posto che la Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto configurabile l'esistenza di un'organizzazione autonoma non già sulla base di una qualche presunzione connessa alla qualità dell'attività ma valutando gli elementi in atti, così che il richiamo all'onere a carico del contribuente deve essere letto, nella fattispecie, come constatazione della mancata produzione di elementi probatori contrari a quelli, sufficienti a giustificare la pretesa, già acquisiti.

Il ricorso deve dunque essere rigettato.

Non si deve provvedere in ordine alle spese in assenza di attività difensiva da parte dell'intimata Amministrazione.

P.Q.M.

La Corte:

Dichiara inammissibile il ricorso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze e rigetta quello nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

Così deciso in Roma, il 14 gennaio 2009.

Depositato in Cancelleria il 5 febbraio 2009

ALLEGATO 8 – Sentenza 10 maggio 2016 n. 9451

Cass. civ., Sez. Unite, Sent., (data ud. 06/10/2015) 10/05/2016, n. 9451

TRIBUTI LOCALI

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ROVELLI Luigi Antonio - Primo Presidente f.f. -

Dott. CICALA Mario - Presidente Sezione -

Dott. AMOROSO Giovanni - Presidente Sezione -

Dott. RAGONESI Vittorio - Consigliere -

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere -

Dott. CHIARINI Maria Margherita - Consigliere -

Dott. AMENDOLA Adelaide - Consigliere -

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere -

Dott. GRECO Antonio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 11766/2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

C.N., elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DELLA CAFFARELLETTA 4, presso lo studio dell'avvocato MAURIZIO CHIANESE, rappresentato e difeso da sè medesimo;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 84/2000 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di NAPOLI, depositata il 10/03/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 06/10/2015 dal Consigliere Dott. ANTONIO GRECO;

uditi gli avvocati Maria Pia CAMASSA dell'Avvocatura Generale dello Stato e C.N.;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. APICE Umberto, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con un motivo, illustrato con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania che, rigettandone l'appello, ha riconosciuto a C.N., avvocato, il diritto al rimborso dell'IRAP versata per gli anni dal 2000 al 2004.

Il giudice d'appello, rilevato che nello svolgimento dell'attività professionale il contribuente si avvaleva "solo di un lavoratore dipendente con mansioni di segretario e di beni strumentali minimi", ha ritenuto che "la presenza minimale di strumenti e di collaborazione non costituiva autonoma organizzazione" ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 446, art. 2.

C.N. resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria.

Con l'unico motivo, denunciando "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 447, art. 2, comma 1, e art. 3, lettera c)", l'amministrazione ricorrente critica la sentenza impugnata perché, pur avendo riconosciuto la presenza di un dipendente e di beni strumentali ha escluso il requisito dell'autonoma organizzazione a fini dell'IRAP, laddove, secondo le disposizioni in rubrica, tale requisito ricorrerebbe allorché il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e si avvalga del lavoro anche di un solo dipendente".

Il contribuente resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria.

Fissato per la discussione, a seguito di ordinanza interlocutoria della sezione tributaria (ord. 5040/15), il ricorso è stato rimesso a queste Sezioni unite per l'esame di questione di massima di particolare importanza.

L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1.- Con l'ordinanza del gennaio 2015 la sezione tributaria ha ravvisato nella giurisprudenza della Corte di cassazione, con riguardo al presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, fissato dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, e segnatamente al concetto di "autonoma organizzazione", un contrasto fra un orientamento più radicato - di cui costituisce espressione Cass. n. 3676 del 2007 -, secondo cui la presenza anche di un solo dipendente, anche se part time ovvero addetto a mansioni generiche, determinerebbe di per sé l'assoggettamento all'imposta, e d'un orientamento più recente, secondo cui sarebbe invece necessario accertare in punto di fatto l'attitudine del lavoro svolto dal dipendente a potenziare l'attività produttiva al fine di verificare la ricorrenza del presupposto stesso.

Osserva il Collegio che la sentenza n. 3676 del 2007, menzionata come significativa dell'indirizzo più risalente, e decisamente maggioritario, rappresenta, con alcune pronunce coeve, il punto di approdo di una prima fase dell'elaborazione giurisprudenziale di questa Corte sull'IRAP, incentrata sul presupposto dell'imposta, regolato dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 2 e 1, istitutivo del tributo, mentre la seconda fase è stata piuttosto caratterizzata dalla definizione dei contorni della platea dei soggetti passivi.

2.- Con la sentenza 16 febbraio 2007, n. 3676, dunque, la sezione tributaria aveva in primo luogo posto in luce che il D.Lgs. n. 446 del 1997, aveva stabilito all'art. 2 che il presupposto del tributo è costituito dall'esercizio di un'attività "autonomamente organizzata" (così dopo la novella recata dal D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137) diretta alla produzione o allo scambio di beni o servizi, ribadendo al successivo art. 3, che i soggetti passivi dell'IRAP sono quelli che svolgono una delle attività di cui all'art. 2 e, "pertanto", anche le persone fisiche e le società semplici (od equiparate) che esercitano un'arte o una professione ai sensi dell'art. 49, comma 1 (nella vecchia numerazione) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che, come chiarito dalla lettera a) del comma 2 all'epoca vigente, ricomprendeva nella categoria tutti coloro che, per professione abituale, svolgevano un'attività di lavoro autonomo non classificabile care

impresa o come collaborazione coordinata o continuativa e, cioè, come prestazione di servizi senza impiego di organizzazione propria.

Aveva quindi rilevato come la Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 2001 avesse puntualizzato che l'IRAP non operava nessuna indebita equiparazione dei redditi di lavoro autonomo a quelli d'impresa, essendo un'imposta volta ad incidere su di un fatto economico diverso dal reddito, ossia sul valore aggiunto prodotto dalle singole unità organizzative, che ove sussistente, costituiva un indice di capacità contributiva capace di giustificare l'imposizione sia nei confronti delle imprese che dei lavoratori autonomi: ciò non voleva certamente dire che questi ultimi rientravano sempre tra i soggetti passivi dell'imposta perché se quello organizzativo costituiva un elemento connesso alla nozione stessa d'impresa, non altrettanto poteva dirsi per le arti e le professioni, riguardo alle quali non era impossibile escludere in assoluto che l'attività potesse essere svolta anche in assenza di un'organizzazione di capitali e/o lavoro altrui.

Ma la ipotizzabilità di un'evenienza del genere, il cui accertamento costituiva una questione di merito, non valeva a dimostrare la denunciata illegittimità dell'IRAP, ma soltanto la sua inapplicabilità per quei lavoratori autonomi che non si fossero giovati di alcun supporto organizzativo.

In tal modo, la Corte costituzionale "aveva in definitiva affermato che l'IRAP può ed, anzi, deve essere applicata pure ai lavoratori autonomi, tenendo però presente che non si tratta di una regola assoluta, ma solo dell'ipotesi ordinaria, nel senso che l'assoggettamento all'imposta costituisce la norma per ogni tipo di professionista, mentre l'esenzione rappresenta l'eccezione valevole soltanto per quelli privi di qualunque apparato produttivo. Vero è che l'interpretazione che di una norma sottoposta a scrutinio di costituzionalità offre la Corte costituzionale in una sentenza di non fondatezza non costituisce un vincolo per il giudice chiamato successivamente ad applicarla, ma è altrettanto vero che quella interpretazione, se non altro per l'autorevolezza della fonte da cui proviene, rappresenta un fondamentale contributo ermeneutico che non può essere disconosciuto senza l'esistenza di una valida ragione".

Secondo la sezione tributaria, "il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, richiede unicamente la presenza di un'organizzazione autonoma senza fissare alcun limite quantitativo diverso da quello insito nel concetto stesso evocato dalle parole usate che, a loro volta, postulano soltanto l'esistenza di uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità.

Non occorre, quindi, che si tratti di una struttura d'importanza prevalente rispetto al lavoro del titolare o addirittura in grado di generare profitti anche senza di lui, ma è sufficiente che vi sia un insieme tale da porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso.

La maggiore o minore consistenza di tale insieme non è dunque importante purché, ben s'intende, si tratti di fattori che non siano tutto sommato trascurabili, bensì capaci di fornire un effettivo qualcosa in più al lavoratore autonomo. L'indagine sull'esistenza di tale qualcosa in più costituisce senza dubbio un accertamento di fatto che il giudice di merito dovrà compiere caso per caso sulla base di una valutazione di natura non soltanto logica, ma anche socio-economica perché l'assenza di un struttura produttiva non può essere intesa nel senso radicale di totale mancanza di qualsiasi supporto, ma neppure in quello di particolare rilevanza o, peggio, di prevalenza dei beni e/o del lavoro altrui su quello del titolare. Per far sorgere l'obbligo di pagamento del tributo basta infatti, l'esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente influente, ovvero sia di un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista. Si deve cioè trattare di un qualcosa in più la cui disponibilità non sia, in definitiva, irrilevante perché capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività. Non varrebbe in contrario replicare che così ragionando si giunge a fare dei professionisti una categoria indefettivamente assoggettata all'IRAP perché, nell'attuale realtà, è quasi

impossibile esercitare l'attività senza l'ausilio di uno studio e/o di uno o più collaboratori o dipendenti. E' infatti proprio per questo che il D.Lgs. n. 446 del 1997, ha inserito gli autonomi fra i soggetti passivi dell'imposta, in quanto anch'essi si avvalgono normalmente di quella struttura organizzativa che costituisce il presupposto dell'imposta. Ed è sempre per lo stesso motivo che... il D.Lgs. n. 446 del 1997, ha, fra l'altro, abrogato l'ICIAP, essendo l'IRAP destinata normalmente a colpire coloro che in precedenza pagavano l'ICIAP che, a sua volta, gravava sui professionisti indipendentemente dalla consistenza della organizzazione da essi predisposta".

"In considerazione di quanto sopra, va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: "A norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma 1 (nella versione vigente fino al 31/12/2003), ovvero al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 53, comma 1, (nella versione vigente dal 1/1/2004), è escluso dall'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod pderumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle condizioni sopraelencate".

3.- Queste Sezioni unite, con riguardo al requisito dell'autonoma organizzazione nel presupposto dell'IRAP, condividono i principi e, più complessivamente, l'impianto ricostruttivo fornito allora con la sentenza capofila dell'orientamento maturato nel 2007 nella sezione tributaria, della quale si è dato conto sopra, e tuttavia ritengono che essi meritino, più che una rivalutazione, delle precisazioni concernenti il fattore lavoro.

Se fra "gli elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie", accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi "personali" di cui egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività, perchè questi davvero rechino ad essa un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il proprio della specifica (professionalità espressa nella) "attività diretta allo scambio di beni o di servizi", di cui fa discorso il D.Lgs. n. 946 del 1997, art. 2, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, come, più in generale, per il lavoratore autonomo ovvero per le figure "di confine" individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte. E' infatti in tali casi che può parlarsi, per usare l'espressione del giudice delle leggi, di "valore aggiunto" o, per dirla con le pronunce della sezione tributaria del 2007, di "quel qualcosa in più".

Diversa incidenza assume perciò l'avvalersi in nudo non occasionale di lavoro altrui quando questo si concretizza nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico.

Lo stesso limite segnato in relazione ai beni strumentali "eccedenti, secondo l'id quod piterumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione" - non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia minima si arresta all'impiego di un collaboratore.

Va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: "con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dal D.Lgs. 15 settembre 1997, n. 496, art. 2, -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità

ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l' id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in nudo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive".

Il ricorso dell'Agenzia delle entrate deve essere rigettato.

Le spese del giudizio vanno compensate fra le parti, in considerazione del carattere controverso della questione in sede di legittimità.

P.Q.M.

La Corte di cassazione, a sezioni unite, rigetta il ricorso.

Dichiara compensate fra le parti le spese del giudizio.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 6 ottobre 2015.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2016

ALLEGATO 9 - Legge 30.12.2021, n. 234 - Art. 1, comma 8

Legge del 30/12/2021 n. 234 -

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 310 del 31 dicembre 2021 - supplemento ordinario

Articolo 1-com8

Articolo 1 Comma 8 -

In vigore dal 01/01/2022

8. A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997.

[Torna al sommario](#)

ALLEGATO 10 – Sentenza 14.04.2016 n. 7371

Cass. civ., Sez. Unite, Sent., (data ud. 06/10/2015) 14/04/2016, n. 7371

TRIBUTI LOCALI

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ROVELLI Luigi Antonio - Primo Presidente f.f. -

Dott. CICALA Mario - Presidente Sezione -

Dott. AMOROSO Giovanni - Presidente Sezione -

Dott. RAGONESI Vittorio - Consigliere -

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere -

Dott. CHIARINI Maria Margherita - Consigliere -

Dott. AMENDOLA Adelaide - Consigliere -

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere -

Dott. GRECO Antonio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 23330/2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

STUDIO PILLA S.S., in persona del socio pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA ENNIO QUIRINO VISCONTI 20, presso lo studio dell'avvocato ANGELA BUCCICO, che la rappresenta e difende, per delega a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 43/2012 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di BOLOGNA, depositata il 09/07/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 06/10/2015 dal Consigliere Dott. ANTONIO GRECO;

uditi gli avvocati Maria Pia CAMASSA dell'Avvocatura Generale dello Stato, Maurizio PAGANELLI per delega dell'avvocato Angela Buccico;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. APICE Umberto, che ha concluso per il rigetto

del ricorso.

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, con due motivi, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna che, accogliendone solo parzialmente l'appello, ha riconosciuto il diritto della società semplice Studio Pilla, svolgente attività di amministratore condominiale, al rimborso dell'imposta regionale sulle attività produttive versata per gli anni dal 1998 al 2002, e non anche per il 2003, il cui importo di euro 609 era stato portato in compensazione l'anno successivo.

Il giudice d'appello, infatti, premesso che l'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, stabilisce al primo periodo che "presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi", e rilevato che ai sensi del secondo periodo "l'attività esercitata dalle società e dagli enti è da considerare in ogni caso presupposto d'imposta", ha ritenuto che nella specie "la sussistenza delle circostanze che legittimano l'applicazione del tributo deve essere riscontrata attraverso un'analisi economica e qualitativa dell'attività esercitata, potendo esistere attività autonome svolte in assenza di organizzazione di capitali e lavoro altrui, che a parere di questa Commissione sussiste in questo caso, in quanto il contribuente ha sufficientemente provato e documentato nel ricorso introduttivo tale assenza, avendo esercitato la propria attività autonoma in via quasi esclusivamente personale, senza l'ausilio di personale dipendente e/o di ingenti cespiti", sicché "manca il presupposto impositivo previsto dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2".

La società contribuente resiste con controricorso.

Con il primo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, l'amministrazione ricorrente censura la decisione per aver ravvisato l'insussistenza dell'autonoma organizzazione in presenza di un'attività svolta in forma associata/societaria, care ammesse dalla stessa contribuente, laddove non solo l'attività svolta in forma associata rientrerebbe nella fattispecie impositiva, ma in ogni caso la struttura tipica degli studi associati renderebbe evidente l'esistenza di un'organizzazione di mezzi e persone volta al raggiungimento di uno scopo, e quindi la piena assoggettabilità alla norma; con il secondo motivo, formulato in via subordinata, denuncia insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360 cod. proc. civ., per avere la sentenza impugnata ommesso di considerare, e non aver motivato la ragione di tale omissione, il fatto decisivo che la contribuente svolgesse attività in forma societaria/associata.

Fissato per la discussione, a seguito di ordinanza interlocutoria della sesta sezione civile, nell'articolazione della quinta sezione - tributaria (ord. 3870/2015), il ricorso è stato rimesso a queste Sezioni unite per l'esame di questione di massima di particolare importanza.

Motivi della decisione

Viene rimessa alle Sezioni unite di questa Corte la questione "se, in applicazione del combinato disposto del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 2 e 3, debba essere sottoposto ad IRAP il "valore aggiunto prodotto nel territorio regionale" da attività di tipo professionale esercitate nella veste giuridica societaria, ed in particolare di società semplice, anche quando il giudice valuti non sussistente una autonoma organizzazione" dei fattori produttivi".

Osserva il Collegio che il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'imposta regionale sulle attività produttive, stabilisce all'art. 2, primo periodo, che presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

A tenore del secondo periodo dell'art. 2, "costituisce in ogni caso presupposto d'imposta l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato".

Il requisito della autonoma organizzazione dell'attività non è quindi richiesto in relazione all'attività delle società e degli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, in quanto l'attività esercitata da tali soggetti, a mente del secondo periodo dello stesso art. 2, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta.

Il successivo art. 3, rendendo esplicito il catalogo dei soggetti passivi dell'imposta - che "sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2" -, in particolare individua espressamente, al comma 1, lett. c), le società semplici esercenti arti e professioni e quelle ad esse equiparate a norma ("ai fini delle imposte sui redditi") del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, comma 3, vale a dire "le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni" di cui al successivo art. 49 (Redditi di lavoro autonomo), nella vecchia numerazione, dello stesso D.P.R. n. 917 del 1986.

In questo senso la sezione tributaria si è espressa con Cass. n. 16784 del 2010, in relazione all'esercizio in forma associata della professione di dottore commercialista, individuando la ratio della previsione in esame nel fatto che "l'attività esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzata per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce pertanto ex lege presupposto d'imposta"; con Cass. n. 25313 del 2014, in relazione all'esercizio in forma associata della professione forense; con Cass. n. 25315 del 2014, che chiaramente afferma che l'esercizio in forma associata, per il tramite di una società in nome collettivo, dell'attività di agente di commercio "esclude la necessità di accertare la sussistenza di un'autonoma organizzazione".

Ad analoghe conclusioni giungeva la sezione con il più risalente orientamento rappresentato da Cass. n. 13570 del 2007, n. 17136 del 2008, n. 24058 del 2009 e n. 1575 del 2014 che, pur a fronte della drastica formula impiegata dal legislatore - "costituisce in ogni caso presupposto d'imposta" -, tuttavia è andata pronunciandosi nel senso che l'esercizio in forma associata di una professione liberale era "circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione di struttura e mezzi.". Un siffatto indirizzo non sembra dare adeguato rilievo al fatto che la "prova contraria" può avere qui ad oggetto non l'insussistenza dell'autonoma organizzazione nell'esercizio in forma associata dell'attività, ma piuttosto l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa.

Dall'accertamento in concreto dell'autonoma organizzazione non si è ritenuta dispensata Cass. n. 21326 del 2013 - richiamata nell'ordinanza interlocutoria -, che, pur consapevole che "solo l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta, in base alla seconda parte" del detto art. 2, ha nondimeno ritenuto applicabile l'imposta a numerosi tassisti "organizzati in società cooperativa, in ragione delle specifiche modalità di esercizio dell'attività, integrata dall'apporto qualificante della predetta stabile struttura societaria, che assicura al singolo tassista, in via tipica e costante, continuità di lavoro, migliori condizioni economico-professionali, centralizzazione della raccolta pubblicitaria, assistenza amministrativa e fiscale": ma ciò, sembra di capire, in ragione della formulazione dei motivi del ricorso, uno dei quali "non aveva dato conto della descritta sussistenza, in capo ai tassisti, di una posizione contrattuale ed organizzativa collegata in modo essenziale - già ai fini di censirne l'intrinseca modalità di effettuazione - con i plurimi servizi della cooperativa di cui essi sono soci, dunque in una funzione collaborativa ben censita come contributo determinante per la produzione globale lorda del reddito dei contribuenti".

Alla luce delle considerazioni che precedono, può affermarsi pertanto il seguente principio di diritto:

"presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi; ma quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 3, comprese quindi le società semplici e le associazioni

senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni - essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce ex lege, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione".

La decisione impugnata si pone in contrasto il principio di diritto enunciato.

Il primo motivo del ricorso deve essere perciò accolto, assorbito l'esame del secondo motivo, la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo della contribuente.

La non univocità dei precedenti giurisprudenziali sul punto giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

Non sussistono i presupposti, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

P.Q.M.

La Corte di cassazione, a sezioni unite, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente.

Dichiara compensate fra le parti le spese dell'intero giudizio.

Non sussistono i presupposti, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 6 ottobre 2015.

Depositato in Cancelleria il 14 aprile 2016

ALLEGATO 11 – Sentenza 27.03.2015 n. 6330

Cass. civ., Sez. VI - 5, Ord., (data ud. 04/12/2014) 27/03/2015, n. 6330

SANITA' E SANITARI » Medici e personale ospedaliero e delle A.S.L.

TRIBUTI LOCALI

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario - Presidente -

Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere -

Dott. IACOBELLIS Marcello - Consigliere -

Dott. CARACCILO Giuseppe - Consigliere -

Dott. PERRINO Angelina Maria - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso iscritto al numero 22538 del ruolo generale dell'anno 2013, proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentato e difeso dall'AVVOCATURA DELLO STATO, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, domicilio;

- ricorrente -

contro

B.C., rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al controricorso, dagli avvocati GANGEMI BRUNO e Claudio Giordano, con i quali elettivamente domicilia in Roma, alla via Giuseppe Cuboni, n. 12, presso lo studio Macchi di Celere Gangemi;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, sezione 29, depositata in data 12 marzo 2013, n. 33/29/13;

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 4 dicembre 2014 dal consigliere Angelina-Maria Perrino e sentita, per il contribuente, l'av. Rosa Zuccaro, per delega degli avvocati Gangemi e Giordano.

Svolgimento del processo

che:

- B.C., medico chirurgo in medicina di gruppo svolta in servizio di convenzione col servizio sanitario

nazionale, presentata istanza di rimborso dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa agli anni dal 2004 al 2007, ritenendola indebitamente versata per mancanza del presupposto impositivo. Impugnò poi il silenzio-rifiuto opposto dall'amministrazione, in base alla considerazione che la propria attività, svolta in regime di convenzione col Servizio sanitario nazionale, non fosse contrassegnata da autonomia organizzativa;

- la Commissione tributaria provinciale ha dichiarato decaduto il contribuente per l'anno 2004 ed ha respinto il ricorso per gli anni successivi, mentre quella regionale, confermata la statuizione di decadenza, ha accolto il ricorso di B. per gli anni 2005-2007, facendo leva sulla modestia delle spese per le collaborazioni di terzi e, comunque, sulle peculiarità della medicina di gruppo che, a differenza di quanto accade per le associazioni professionali, comportano che le sole spese comuni siano ripartite, mentre spese e compensi inerenti a ciascuna attività ambulatoriale sono per intero rispettivamente sostenute ad attribuite al rispettivo titolare;

- ricorre l'Agenzia delle entrate per ottenere la cassazione della sentenza, sperando un unico mezzo, cui resiste con controricorso B.C..

Motivi della decisione

che:

1: - la questione di diritto posta dall'unico motivo di ricorso, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, col quale l'Agenzia lamenta la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 3, primo periodo e art. 3, comma 1, lett. c), là dove il giudice d'appello ha escluso che dalle modalità di svolgimento dell'attività di medico di medicina generale che si sia valso in modo non occasionale di lavoro altrui e che sia inserito in medicina di gruppo scaturisca l'autonomia organizzativa, presupposto impositivo dell'irap, coinvolge due profili, il secondo dipendente dal primo, dati:

a. - dalla rilevanza, ai fini irap, dello svolgimento in forma associata di lavoro autonomo in esecuzione di incarico libero-professionale;

b. - dall'incidenza delle caratteristiche dell'attività svolta dal medico che opera in regime di convenzione col servizio sanitario nazionale.

2. - In ordine al profilo sub a., la corte non ha espresso un orientamento uniforme.

Da un lato, si pone l'indirizzo in base al quale, in virtù del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 3, che configura come soggetti passivi dell'imposta coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2, ossia le società semplici esercenti arti e professioni e quelle ad esse equiparate a norma del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, comma 3, (vale a dire le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni), l'esercizio dell'attività da parte di tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività stessa è svolta, costituisce ex lege, ed in ogni caso, presupposto d'imposta, prescindendosi dal requisito dell'autonomia organizzativa (Cass., 28 novembre 2014, n. 25315 e 25314; 19 giugno 2013, n. 15317; ord. 16 ottobre 2010, n. 16784).

Nessuna prova in ordine all'assenza di autonomia organizzativa appare dunque rilevante.

Seguendo un approccio radicalmente diverso che, anche in relazione alle società, valorizza "la qualificazione del rapporto che intercorre tra detti fattori produttivi", questa sezione ha rimesso al Primo Presidente la valutazione in ordine all'opportunità di investire le sezioni unite della questione se sia oggetto di necessaria rilevanza ai fini dell'IRAP l'esercizio di attività professionale svolta nelle forme societarie, quale che ne sia la tipologia giuridica (Cass., ord. 25 febbraio 2015, n. 3870).

In posizione intermedia, si collocano le pronunce, che riconoscono nell'esercizio in forma associata di una professione circostanza di *pers è idonea a far presumere l'esistenza di un'autonomia*

organizzazione di strutture e mezzi, ancorché non di particolare onere economico, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenze, oppure della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, si da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio, ma ammettono che il contribuente dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati (Cass. 6 marzo 2015, n. 4578; 19 dicembre 2014, n. 27007; 27 gennaio 2014, n. 1575; ord. 5 settembre 2012, n. 14853; ord. 7 giugno 2010, n. 13716; 13 novembre 2009, n. 24058; 11 giugno 2007, n. 13570). Correlato a queste è l'indirizzo secondo cui il professionista, se inserito in uno studio associato, sebbene svolga anche una distinta e separata attività professionale, è tenuto a dimostrare, al fine di sottrarsi all'applicazione dell'irap, di non fruire dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla detta associazione che, proprio in ragione della sua forma collettiva, normalmente fa conseguire ai suoi aderenti vantaggi organizzativi e incrementativi della ricchezza prodotta (ad es. le sostituzioni in attività - materiali e professionali - da parte di colleghi di studio; l'utilizzazione di una segreteria o di locali di lavoro comuni; la possibilità di conferenze e colloqui professionali o altre attività allargate; l'utilizzazione di servizi collettivi e quant'altro caratterizzi l'attività svolta in associazione professionale): Cass. 10 luglio 2008, n. 19138; 24 giugno 2008, n. 17136; 28 ottobre 2009, n. 22781; 13 novembre 2009, n. 24058; ord. 3 novembre 2010, n. 22386.

3.- Qualora si aderisca all'orientamento più rigido, che identifica tout court il presupposto impositivo con lo svolgimento in sé dell'attività professionale in forma associata, ne risulterebbe ipotecato l'esito della controversia della quale si discute.

La medicina di gruppo identifica difatti una delle "forme associative dell'assistenza primaria", che:

- costituisce "modalità organizzativa del lavoro e di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti, per sviluppare e migliorare le potenzialità assistenziali di ciascuno di essi" (lettera a) del 3 comma, in combinazione con l'art. 40, successivo comma 6, lett. C), dell'accordo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, stipulato il 9 marzo 2000, ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, art. 8, comma 1, modificato ed integrato dal D.Lgs. 7 dicembre 1993, n. 517, e dal D.Lgs. 19 giugno 1999, n. 229, reso esecutivo dal D.P.R. 28 luglio 2000, n. 270);

- nei fatti, secondo quanto accertato dalla sentenza impugnata, ha dato luogo alla formazione di una struttura costituita da un "ambulatorio con un medico di turno fuori dell'orario normale di ricevimento, un infermiere ed un addetto alla segreteria...in un arco di tempo di circa dieci ore giornaliere..."; struttura che, in base a quanto riferito in sentenza, ha comportato la divisione delle spese comuni.

La medicina di gruppo, in definitiva, realizza un fenomeno di aggregazione d'interessi, riconducibile ad un'associazione atipica oppure ad un contratto associativo con rilevanza esterna (come suggerito, in relazione agli studi associati, da Cass., sez.un., n. 10942/93). Né si apprezza una sostanziale differenza rispetto ad altre associazioni, le quali comunque, a differenza delle società, non perseguono lo scopo della divisione degli utili con l'esercizio di un'attività economica (Cass. 8 marzo 2013, n. 5836).

4.- Il fenomeno, tuttavia, sembra assumere una particolare conformazione in relazione all'esercizio dell'attività del medico convenzionato col servizio sanitario nazionale; il che rifluisce sul profitto sub b.

La natura privatistica di tale attività, afferente a rapporti di lavoro parasubordinati (Cass., sez.un., 7 luglio 2009, n. 15847), comporta l'applicabilità ai relativi redditi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 50, comma 1, lett. c bis), concernente, tra l'altro, "le somme e i valori...percepiti in relazione a d 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...".

Occorre dunque, per rientrare nell'ambito di applicazione dell'irap, l'impiego di "mezzi organizzati", che deve tener conto delle speciali caratteristiche della professione medica.

4.1.- Pur a voler prescindere dalle relazioni fra tali "mezzi organizzati" e l'autonoma organizzazione ai fini irap (come definita dalle sezioni unite, con le sentenze 26 maggio 2009, n. 12108, 12109, 12110 e 12111), va comunque sottolineato che, sul piano funzionale, l'attività del medico in regime di convenzione comunque coopera a rendere effettiva la tutela della salute, essendo a questa funzionalizzata (in termini, Cass., sez.un., 15847/09), di guisa che non solo la disponibilità di moderni ed anche costosi mezzi, ma anche la predisposizione di una struttura come quella dinanzi descritta, prima che l'esigenza di garantire il lucroso esercizio della professione, presidia quella d'individuare efficacemente i bisogni del malato e di migliorare le capacità assistenziali di ciascun medico, il che rifluisce in riduzione della spesa sanitaria.

Al riguardo, la corte (Cass. 28 gennaio 2015, n. 1662) ha da ultimo escluso la ricorrenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in capo a d un medico di medicina generale convenzionato con il servizio sanitario nazionale per il fatto che il medesimo si avvalga, in comune con altri professionisti, di "sedi attrezzature e personale amministrativo"; e ciò in coerenza con un orientamento consolidato, in base al quale:

- la disponibilità, da parte dei medici di base, di strumenti di diagnosi, per quanto complessi e costosi, non è idonea a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, poiché detti strumenti, quali che siano il loro valore o le loro caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali, o che dovrebbero essere usuali, per i precisati professionisti, in quanto agli stessi si chiede di svolgere una funzione di "primo impatto" a difesa della salute pubblica (Cass., ord. 24 luglio 2012, n. 13048);

- la disponibilità, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il servizio sanitario nazionale, di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con D.P.R. 28 luglio 2000, n. 270, in quanto obbligatoria a i fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra il presupposto impositivo dell'irap (per l'inaugurazione di tale orientamento, vedi Cass., ord. 28 aprile 2010, n. 10240, seguita da ord. 3 novembre 2011, n. 22770; ord. 23 novembre 2011, n. 23006; ord. 2 dicembre 2011, n. 25910; 27 marzo 2012, n. 4934, là dove ord. 21 dicembre 2010, n. 25912 comprende nel minimo anche i mezzi di locomozione necessari).

Quanto, poi, alla presenza, nel caso in esame, di un infermiere e di una segretaria al servizio comune dei medici di gruppo, va registrata un'ulteriore difformità di opinioni, che ha indotto la corte a segnalare al Primo Presidente l'opportunità della rimessione della questione in ordine alla rilevanza della presenza di un dipendente alle sezioni unite, secondo un'opzione intesa a dare contenuto al concetto di autonoma organizzazione attraverso l'individuazione di criteri univoci ricavabili dalla legge (Cass., ord. 13 marzo 2015, n. 5040).

4.2.- Per altro verso, sul piano strutturale, nel caso del medico convenzionato, i fattori organizzativi, anche relativi ad una struttura associata, hanno scarso peso ai fini dell'incremento del reddito.

In particolare, a ciascun medico che abbia aderito al modulo associativo della medicina di gruppo, "vengono liquidate le competenze relative alle scelte di cui è titolare" (lettera 1) del 4 comma dell'art. 40 dell'accordo collettivo).

Non sembra, allora, ravvisabile il valore aggiunto prodotto, oggetto dell'imposizione, che altro non è se non la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'irap, assoggettata a prelievo ancor prima che sia distribuita a i fini di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori (come chiarito da Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156); di guisa che il reddito sembra derivare dal solo lavoro professionale dei singoli associati, in quanto tale non assoggettabile ad irap (Cass., ord. 3 novembre 2010, n. 22386; 28 ottobre 2009, n. 22782).

5.- La difformità degli indirizzi della corte sulle questioni di diritto coinvolte ai fini della decisione della controversia induce il collegio a sottoporre al Primo Presidente l'opportunità di voler investire le sezioni unite della questione volta a verificare anzitutto la rilevanza, ai fini dell'irap, dello svolgimento in forma associata di un'attività libero-professionale e, poi, a scrutinare se ed in quale misura incidano le peculiarità insite nello svolgimento dell'attività medica in regime convenzionato col servizio sanitario nazionale in generale ed in quello di medicina di gruppo in particolare.

P.Q.M.

La Corte:

sottopone al Primo Presidente l'opportunità di voler investire le sezioni unite della questione volta a verificare anzitutto la rilevanza, ai fini dell'irap, dello svolgimento in forma associata di un'attività libero-professionale e, poi, a scrutinare se ed in quale misura incidano le peculiarità insite nello svolgimento dell'attività medica in regime convenzionato col servizio sanitario nazionale in generale ed in quello di medicina di gruppo in particolare.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 21 gennaio 2015.

Depositato in Cancelleria il 27 marzo 2015

ALLEGATO 12 – Sentenza 13.04.2016 n. 7291

Cass. civ., Sez. Unite, Sent., (data ud. 06/10/2015) 13/04/2016, n. 7291

TRIBUTI LOCALI

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. RÖVELLI Luigi Antonio - Primo Presidente f.f. -

Dott. CICALA Mario - Presidente Sezione -

Dott. AMOROSO Giovanni - Presidente Sezione -

Dott. RAGONESI Vittorio - Consigliere -

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere -

Dott. CHIARINI Maria Margherita - Consigliere -

Dott. AMENDOLA Adelaide - Consigliere -

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere -

Dott. GRECO Antonio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 22538/2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

B.C., elettivamente domiciliato in ROMA, VIA GIUSEPPE CUBONI 12, presso lo STUDIO LEGALE MACCHI DI CELLERE GANGEMI, rappresentato e difeso dagli avvocati BRUNO GANGEMI, CLAUDIO GIORDANO, per delega in calce al controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 33/29/2013 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di VENEZIA - MESTRE, depositata il 12/03/2013;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 06/10/2015 dal Consigliere Dott. ANTONIO GRECO;

uditi gli avvocati Maria Pia CAMASSA dell'Avvocatura Generale dello Stato, Bruno GANGEMI;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. APICE Umberto, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, con un motivo, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto che, accogliendo 1 appello di B.C., medico di medicina generale convenzionato con il Servizio sanitario nazionale, gli ha riconosciuto il diritto al rimborso dell'imposta regionale sulle attività produttive per gli anni 2005 e 2006, nonché per il 2004 ad eccezione dell'acconto, in relazione al reddito conseguito per l'attività di medico chirurgo in medicina di gruppo.

Il giudice d'appello ha infatti ritenuto che la medicina di gruppo della quale ha delineato le caratteristiche, non fosse assimilabile all'associazione fra professionisti, e che la spesa sostenuta per la collaborazione di terzi, vale a dire la quota per il servizio di segreteria telefonica e per prestazioni infermieristiche, era di modesta e contenuta entità, non idonea ad integrare il requisito dell'autonoma organizzazione postulata dalle norme impositive.

Il contribuente resiste con controricorso.

Con l'unico motivo, denunciando violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 2 e 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, l'amministrazione ricorrente censura la decisione della Commissione regionale per aver escluso la sussistenza dell'autonoma organizzazione nello svolgimento dell'attività di medico di medicina generale convenzionato con il Servizio sanitario nazionale che si sia avvalso in modo non occasionale di lavoro altrui, e per averla esclusa nell'attività di medicina di gruppo, di cui al D.Lgs. n. 502 del 1992, art. 8, costituente una "forma associativa che si configura e si sovrappone alla associazione professionale vera e propria", laddove invece "l'esercizio della professione liberale in forma associata costituirebbe elemento di per sé sufficiente per la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione ai fini dell'applicazione dell'IRAP".

Fissato per la discussione, a seguito di ordinanza interlocutoria della sesta sezione civile, nell'articolazione della quinta sezione - tributaria (ord. 6330/2015), il ricorso è stato rimesso a queste Sezioni unite per l'esame di questione di massima di particolare importanza.

Le parti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione

Le Sezioni unite di questa Corte vengono investite della questione "volta a verificare anzitutto la rilevanza ai fini dell'IRAP dello svolgimento in forma associata di un'attività libero-professionale, e poi a scrutinare se, ed in quale misura, incidano le peculiarità insite nello svolgimento dell'attività medica in regime convenzionato col servizio sanitario nazionale in generale ed in quello di medicina di gruppo in particolare".

Osserva il Collegio che presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi - tuttavia, quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 3, - comprese quindi le società semplici e "le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni", di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, comma 3, lett. c), - essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce ex lege, in ogni caso presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione.

Nel caso in esame non sembra possano ravvisarsi i tratti dell'associazione fra professionisti cui si riferisce la norma del tuir del 1986 nella figura della "forma associativa" della medicina di gruppo essendo questo, piuttosto, un organismo promosso dal Servizio sanitario nazionale, diretto a realizzare più avanzate forme di presidio della salute pubblica mercé l'impiego di risorse, anzitutto professionali,

ma non solo, del personale medico a rapporto convenzionale.

Già la L. 23 dicembre 1978, n. 883, istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale commetteva (art. 48, comma 4) agli accordi collettivi nazionali la previsione di "forme di collaborazione fra i medici, il lavoro medico di gruppo e integrato nelle strutture sanitarie e la partecipazione dei medici a programmi di prevenzione e di educazione sanitaria".

Il d.P.R. 28 luglio 2000, n. 270, con il quale è stato reso esecutivo l'accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, stipulato il 9 marzo 2000, ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, art. 8, all'art. 40, stabilisce che al fine di realizzare una pluralità di obiettivi diretti alla piena realizzazione del Servizio, puntualmente indicati, i medici di medicina generale possono concordare fra di loro e realizzare forme di lavoro associativo, secondo principi, tipologie e modalità indicati; per quanto qui rileva, sono previste "forme associative, che costituiscono modalità organizzative del lavoro e di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti, per sviluppare e migliorare le potenzialità assistenziali di ciascuno di essi". Di tali forme associative di assistenza primaria al comma 4 sono dettagliatamente indicati i criteri generali di ispirazione e di requisiti formali; al successivo comma 9, è regolata in particolare la medicina di gruppo con un numero di medici non superiore ad otto, la quale si caratterizza, fra l'altro, per l'utilizzo nell'attività assistenziale di supporti tecnologici e strumentali camini anche eventualmente in spazi predestinati camini, e per lo "utilizzo, da parte dei componenti il gruppo di eventuale personale di segreteria o infermieristico comune, secondo un accordo interno" (lettera d).

Escluso quindi che l'attività della medicina di gruppo sia riconducibile ad uno dei tipi di società o enti di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 2 e 3, e che quindi costituisca ex lege presupposto d'imposta, osserva il Collegio che il giudice di merito non incorre nell'errore di diritto ad esso addebitato.

La sentenza impugnata, infatti, richiamati "in termini generali gli obblighi della convenzione che lega il medico di base al Servizio sanitario nazionale", ha accertato che la spesa per la collaborazione di terzi è risultata nella specie "di modesta e contenuta entità", e che "essa non vale a caratterizzare una autonoma organizzazione, postulata dalle norme impositive, ma piuttosto è la risultante minima ed indispensabile della necessità di assicurare un servizio di segreteria telefonica e di alcune prestazioni infermieristiche" (nella medicina di gruppo, rileva ancora il giudice di merito, il "gruppo provvede pro quota per ciascun medico alle spese comuni - affitto dei locali, manutenzione, retribuzione dell'infermiere e della segreteria -, mentre le spese inerenti il singolo ambulatorio e la singola attività di ciascun medico sono sostenute direttamente e per intero dal sanitario interessato").

Questa Corte ha da tempo chiarito come con riguardo all'IRAP, la disponibilità, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con D.P.R. 28 luglio 2000, n. 270, ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, art. 8, rientrando nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto apposito" (Cass. n. 10240 del 2010, n. 1158 del 2012).

Considerazioni di analogo tenore si ritiene debbano essere svolte in relazione alle spese costituenti la quota per il "personale di segreteria o infermieristico comune", il cui utilizzo è previsto per lo svolgimento dell'attività di medicina di gruppo dall'art. 40, comma 9, lett. d), del detto accordo collettivo, reso esecutivo col D.P.R. n. 270 del 2000.

Il ricorso deve essere pertanto rigettato.

La mancanza di precedenti giurisprudenziali sul punto giustifica la compensazione delle spese del

giudizio.

P.Q.M.

La Corte di cassazione, a sezioni unite, rigetta il ricorso.

Dichiara compensate fra le parti le spese del giudizio.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 6 ottobre 2015.

Depositato in Cancelleria il 13 aprile 2016

CAPITOLO 2

LA CLASSIFICAZIONE REDDITUALE DELLA PROFESSIONE DEL MEDICO DI MEDICINA GENERALE (MMG)

2.1 - Il reddito del M.M.G. è reddito di lavoro autonomo

Come è noto, la classificazione reddituale delle somme percepite da un medico di medicina generale è quella di redditi di lavoro autonomo, di cui all'art. 53 del T.U.I.R..

Ad una attenta analisi, però, ci si accorge che, in considerazione delle modalità con cui viene esercitata, la qualificazione di lavoro autonomo attribuita all'attività del medico di medicina generale rappresenta una vera *fictio iuris*.

L'attività del medico di medicina generale è, infatti, regolata, fin nei minimi dettagli, dall'Accordo Collettivo Nazionale – di seguito Convenzione – sotto qualsivoglia aspetto: economico, giuridico e organizzativo.

In nessuna altra attività libero-professionale è dato riscontrare una simile “invasione” nell'autonomia del lavoratore autonomo tale da condizionarne:

- ⇒ l'orario di lavoro – art. 35, comma 5 della Convenzione;
- ⇒ la costituzione e gestione della clientela – art. 38, comma 1, della Convenzione;

⇒ la misura del corrispettivo – art. 57, comma 1, lett. a) della Convenzione.

Peraltro, proprio in relazione all'aspetto economico appare necessario precisare che trattasi di importi predeterminati, corrisposti al medico di medicina generale direttamente dal Servizio Sanitario Nazionale senza alcuna possibilità di modifica da parte del professionista.

Inoltre, ai sensi del comma 2, lett. a), dell'art. 19 della Convenzione, rappresenta motivo di decadenza del rapporto convenzionale “... *l'accertamento e non dovuto pagamento, anche parziale, da parte dell'assistito di prestazioni previste dal presente accordo e dagli accordi regionali e retribuite nella misura fissa ed in quella variabile del compenso*”.

Di seguito è riportata una elencazione degli ulteriori obblighi, imposti dalla Convenzione, al medico di medicina generale:

- ⇒ art. 43, che impone al MMG l'obbligo di partecipare alle aggregazioni funzionali territoriali;
- ⇒ art. 36, che prevede l'obbligo di farsi sostituire nell'ipotesi in cui il MMG si trovi nell'impossibilità di prestare la propria opera e di comunicazione del nominativo del sostituto;
- ⇒ art. 43, che impone l'osservanza di una precisa tempistica in ordine all'esecuzione delle visite domiciliari;
- ⇒ art. 39, che disciplina l'esercizio dell'attività medica in favore dei cittadini che vengono a trovarsi eccezionalmente al di

fuori del proprio Comune di residenza, anche per quanto concerne la determinazione tariffaria;

⇒ art. 6, che impone l'obbligo di trasmissione alla propria ASL per il tramite del sistema informatico di una mole di dati – richiesta di ricovero per diagnosi accertata, accesso allo studio medico, con o senza visita medica, visite domiciliari, assistenza domiciliare, ecc.

La Convenzione è, dunque, piena di obblighi imposti al medico di medicina generale: obblighi che, se da un lato, sono in grado di svilire qualsiasi ipotesi di autonoma organizzazione, dall'altro, ci fanno comprendere come, in ambito del S.S.N. la qualificazione dell'attività del medico di medicina generale come “lavoro autonomo” appare, sicuramente, opinabile.

2.2 - L'attività del M.M.G. è sempre una attività abituale, mai occasionale

Come è noto, le attività di lavoro autonomo possono essere esercitate sia in modalità abituale che occasionale.

A seconda della modalità di svolgimento, varia la classificazione reddituale che, nel primo caso (abituale) è di lavoro autonomo – regolata dall'art. 53 del T.U.I.R. – mentre nel secondo caso (occasionale) è di redditi diversi – art. 67, comma 1, lett. l) del T.U.I.R. Prescindendo dalla differenziazione fra queste due diverse categorie reddituali, ciò che in questa sede si vuole evidenziare è che, ai medici

di medicina generale, è inibita qualsiasi possibilità di considerare “occasionale” lo svolgimento di qualsivoglia attività.

Ciò in quanto, con una nota del 25 febbraio 2015, n. 4594, il Ministero dell’Economia e delle Finanze (Mef) ha escluso la possibilità, per i lavoratori economici iscritti in Albi professionali, di porre in essere prestazioni occasionali al fine di beneficiare, conseguentemente, dalla esclusione dall’ambito applicativo dell’Iva.

La sopra richiamata nota n. 4594/2015 è stata emanata in risposta ad un documento redatto dal Centro Studi del Consiglio Nazionale degli Ingegneri la quale, con l’intento di fornire agli iscritti, non titolari di partita Iva, uno strumento per la valutazione della natura occasionale delle prestazioni professionali, aveva ipotizzato la possibilità di poter svolgere una prestazione professionale di natura occasionale senza che la stessa sia configurabile come reddito di natura professionale, e quindi con la necessità di apertura di una posizione Iva .

Nello specifico, la nota n. 4594 del 2015, prendeva in esame l’ipotesi di un soggetto iscritto in un Albo professionale, contestualmente titolare di un rapporto di lavoro dipendente, al quale veniva esclusa la possibilità di svolgere prestazioni occasionali sul presupposto che: “... qualora l’attività svolta dal soggetto rientrasse tra le attività tipiche della professione per il cui esercizio è avvenuta l’iscrizione all’Albo, i relativi compensi sarebbero considerati quali redditi di lavoro autonomo, con conseguente integrale soggezione degli stessi alla relativa disciplina”.

Per il Mef, dunque, è sufficiente una semplice iscrizione ad un Albo professionale per qualificare i redditi conseguiti come redditi di lavoro autonomo, restando, conseguentemente, esclusa qualsiasi possibilità di esercizio dell'attività professionale in maniera occasionale ovvero sotto forma di collaborazione coordinata e continuativa.

Trattasi di una soluzione che si va a porre in palese contrasto con quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate nella Risoluzione 12 marzo 2007, n. 42/E, in cui, ad un medico dipendente dell'Azienda Sanitaria ospedaliera, veniva riconosciuta la possibilità di qualificare i proventi derivanti dall'attività di consulenza medico-legale come redditi di lavoro autonomo occasionale, di cui all'art. 67, comma 1, lett. l) del T.U.I.R. e, conseguentemente, di escluderli dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto soggettivo.

Ad avviso dello scrivente, l'operato del Mef appare quantomeno opinabile sul presupposto che, senza una preventiva analisi circa l'effettiva modalità di svolgimento della prestazione, qualsiasi tentativo di classificazione del reddito, in una categoria reddituale piuttosto che in un'altra, non può che rivelarsi arbitrario.

Né sembra che a tale indagine si possa ovviare attribuendo valore costitutivo ad una iscrizione ad un Albo professionale, vuoi perché trattasi di un elemento non idoneo a configurare, se non sul piano indiziario, l'esercizio di una attività professionale, vuoi perché la

stessa prassi amministrativa¹⁴, avuto riguardo alla iscrizione nel registro dei revisori contabili, ha precisato che trattasi di un elemento in grado di dare esclusivamente diritto all'uso del titolo, senza configurare un'autonoma figura professionale .

Il tutto senza tralasciare la circostanza che una riconducibilità, *sic et simpliciter*, dei proventi realizzati da un professionista iscritto in un Albo professionale nella categoria dei redditi di lavoro autonomo finirebbe per svuotare di contenuto la norma sulle collaborazioni coordinate e continuative (co.co.co), almeno per quanto concerne le collaborazioni tipiche che, nella maggioranza dei casi, sono svolte proprio da soggetti abilitati all'esercizio della professione.

Si pensi all'ipotesi, non certo rara, in cui l'attività di sindaco di una società sia esercitata da un professionista iscritto all'Albo dei Dottori commercialisti, ma dipendente di una società di consulenza aziendale. In tale ipotesi, in assenza di un corrispondente reddito professionale, in grado di esercitare il principio di attrazione fra i redditi di lavoro autonomo, la qualificazione "naturale" dei relativi proventi sarebbe stata – prima della nota del Mef – quella di "redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente", di cui all'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*), del T.U.I.R. , con totale esclusione dei relativi proventi dall'ambito Iva. L'intervenuta pronuncia del Mef, invece, rimette in discussione queste "certezze acquisite" creando non poche preoccupazioni ai fini della

¹⁴ *cf.* Agenzia delle entrate, Circolare 6 luglio 2001, n. 67/E.

esposizione in Dichiarazione dei redditi dei relativi proventi, soprattutto in considerazione delle implicazioni Iva che la diversa classificazione comporta¹⁵.

¹⁵ Ciò in quanto, una cosa è esporre un determinato reddito in una categoria reddituale piuttosto che in un'altra, altro discorso, invece, è incappare nelle violazioni di irregolare tenuta delle scritture contabili e di omessa presentazione della Dichiarazione Iva.

ALLEGATI

ALLEGATO 1 – Art. 53 del T.U.I.R

Testo unico del 22/12/1986 n. 917 -

Testo unico delle imposte sui redditi.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986

Articolo 53

Redditi di lavoro autonomo.

Articolo 53 - Redditi di lavoro autonomo.

In vigore dal 17/11/2022

Modificato da: Decreto legislativo del 28/02/2021 n. 36 Articolo 51

1. Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5.

2. Sono inoltre redditi di lavoro autonomo:

a) i redditi derivanti dalle prestazioni sportive, oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa, ai sensi del [decreto legislativo 26 febbraio 2021, n. 38](#);

b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;

c) le partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 44 quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;

d) le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;

e) le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia;

f) i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della [legge 12 giugno 1973, n. 349](#).

f-bis) le indennità corrisposte ai giudici onorari di pace e ai vice procuratori onorari.

3. Soppresso.

[Torna al sommario](#)

ALLEGATO 2 – Art. 67, comma 1, lett. l) del T.U.I.R

Testo unico del 22/12/1986 n. 917 -

Testo unico delle imposte sui redditi.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986

Articolo 67

Redditi diversi.

Articolo 67 - Redditi diversi.

In vigore dal 01/01/2023

Modificato da: Legge del 29/12/2022 n. 197 Articolo 1

1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;

b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante;

c) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite partecipazioni si tiene conto delle percentuali potenzialmente ricollegabili alle predette partecipazioni. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, ancorché nei confronti di soggetti diversi. Tale disposizione si applica dalla data in cui le partecipazioni, i titoli ed i diritti posseduti rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione superiore alle percentuali suindicate. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:

1) cessione di strumenti finanziari di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 44 quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio;

2) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati con associati non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'assimilazione opera a prescindere dal valore dell'apporto;

3) cessione dei contratti di cui al numero precedente qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associato determinati in base alle disposizioni previste del comma 2 dell'articolo 47 del citato testo unico;

c-bis) le plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, nonché di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:

1) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima

della data di stipula del contratto secondo che si tratti di societa' i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;

2) cessione dei contratti di cui alla lettera precedente qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste dal comma 2 dell'articolo 47;

c-ter) le plusvalenze, diverse da quelle di cui alle lettere c) e c-bis), realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreche' siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente; (2)

c-quater) i redditi, diversi da quelli precedentemente indicati, comunque realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere od acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o piu' pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci e ad ogni altro parametro di natura finanziaria. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera sono considerati strumenti finanziari anche i predetti rapporti;

c-quinquies) le plusvalenze ed altri proventi, diversi da quelli precedentemente indicati, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniarci o di strumenti finanziari, nonche' quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto;

c-sexies) le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attivita', comunque denominate, non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta. Al fini della presente lettera, per "cripto-attivita'" si intende una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga. Non costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra cripto-attivita' aventi eguali caratteristiche e funzioni; (3)

d) le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilita' o dalla sorte nonche' quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali;

e) i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli;

f) i redditi di beni immobili situati all'estero;

g) i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'articolo 53;

h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi;

h-bis) le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'articolo 58;

h-ter) la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore;

i) i redditi derivanti da attivita' commerciali non esercitate abitualmente;

l) i redditi derivanti da attivita' di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;

m) le indennita' di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalita' dilettantistiche; (1)

n) le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'articolo 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti.

1-bis. Agli effetti dell'applicazione delle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1, si considerano cedute per prime le partecipazioni, i titoli, gli strumenti finanziari, i contratti, i certificati e diritti, nonche' le valute ed i metalli preziosi acquisiti in data piu' recente; in caso di chiusura o di cessione dei rapporti di cui alla lettera c-quater) si considerano chiusi o ceduti per primi i rapporti sottoscritti od acquisiti in data piu' recente.

1-ter. Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti concorrono a formare il reddito a condizione che nel periodo d'imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento sia superiore a cento milioni di lire per almeno sette giorni lavorativi continui.

1-quater. Fra le plusvalenze e i redditi di cui alle lettere c-ter), c-quater) e c-quinquies) si comprendono anche quelli realizzati mediante rimborso o chiusura delle attività finanziarie o dei rapporti ivi indicati, sottoscritti all'emissione o comunque non acquistati da terzi per effetto di cessione a titolo oneroso. Fra le plusvalenze di cui alla lettera c-ter) si comprendono anche quelle di rimborso delle quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio realizzate mediante conversione di quote o azioni da un comparto ad altro comparto del medesimo organismo di investimento collettivo.

(1) Lettera modificata dall'articolo 1, comma 1006, della legge n. 234/2021 (legge di bilancio 2022). Poi modificata dal D. legislativo n. 36 del 28/02/2021.

(2) Si veda quanto disposto dall'articolo 1, commi 112 e 113, della legge n. 197/2022 (legge di bilancio 2023).

(3) Lettera inserita dall'articolo 1, comma 126, lettera a), della legge n. 197/2022 (legge di bilancio 2023). Si veda anche quanto disposto dal successivo comma 127.

[Torna al sommario](#)

ALLEGATO 3 – Nota del 25 febbraio 2015, n. 4594

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
NOTA 25 FEBBRAIO 2015, PROT. N. 4594

PRESTAZIONI OCCASIONALI DI PROFESSIONISTI ISCRITTI AD ALBI - DOCUMENTO DEL CENTRO STUDI DEL CONSIGLIO NAZIONALE INGEGNERI (C.R. 448 - NOVEMBRE 2014)

LIBERI PROFESSIONISTI - PROFESSIONISTI ISCRITTI AD ALBI PROFESSIONALI - CENTRO STUDI DEL CONSIGLIO NAZIONALE INGEGNERI (CNI) - LAVORO OCCASIONALE - LAVORO ACCESSORIO - PRESTAZIONI OCCASIONALI DI PROFESSIONISTI ISCRITTI AD ALBI - PROFESSIONISTI LAVORATORI DIPENDENTI PUBBLICI O PRIVATI

Oggetto: prestazioni occasionali di professionisti iscritti ad Albi - documento del Centro Studi del Consiglio Nazionale Ingegneri (c.r. 448-novembre 2014)

Con la nota n. 13/Pres/2015 del 22 gennaio 2015, è stata trasmessa, per le valutazioni di competenza, la nota n. 448 di novembre 2014 del Centro Studi del Consiglio Nazionale degli Ingegneri (di seguito, CNI) concernente l'oggetto, che ritiene contenga una ricostruzione "frutto di una errata sovrapposizione di piani normativi distinti e non coincidenti ... (e) ... di un ribaltamento della ratio della normativa commentata".

Il documento n. 448 ha operato un approfondimento in ordine alle cosiddette "prestazioni occasionali" rese da professionisti iscritti ad albi professionali e, in particolare, da quei professionisti per i quali l'attività professionale rappresenti un quid pluris rispetto ad una primaria attività lavorativa diversa e, tipicamente, legata a rapporti di lavoro subordinato in qualità di dipendenti pubblici o privati

Con la suddetta nota n. 13/2015, è stato, in particolare, rilevato che:

- far discendere, da un'"unica risoluzione"[1], l'estensione della possibilità di svolgere attività professionale senza partita IVA a tutti gli iscritti ad un Albo che siano (anche) lavoratori dipendenti, appare una forzatura priva di base legale;

- è priva di fondamento la ricostruzione della "non abitualità" come "secondarietà" della prestazione professionale";

- l'approccio della normativa è l'opposto, in quanto "un iscritto all'Albo che svolga attività professionale, salva prova contraria circa la mera occasionalità della singola prestazione svolta, è tenuto all'apertura di una partita IVA ed alla obbligatoria fatturazione della prestazione stessa";

- nel caso in cui un professionista, che svolga l'attività professionale a latere di un rapporto di lavoro dipendente, sia messo in grado di avanzare un'offerta economica sulla quale non gravi né l'IVA né il contributo integrativo si produrrebbe un "effetto di dumping".

Al riguardo, occorre dire, in via preliminare, che, con successivo documento n. 31/2015, pubblicato sul sito internet, il CNI ha fornito chiarimenti in merito ai contenuti del documento n. 448, a seguito delle richieste di chiarimento ricevute, e ha precisato che non era "minimamente intenzione del documento avallare un'apertura indiscriminata alle prestazioni occasionali quale strumento per eludere gli obblighi che derivano dallo svolgimento abituale di un'attività professionale quindi, la disamina che segue ha tenuto conto dei due documenti in combinato (n. 448/2014 e n. 31/2015).

La nota n. 448 ha inteso ricondurre ad uno schema unitario le diverse normative (civile, fiscale e previdenziale) che regolano la possibilità o meno di effettuare prestazioni d'opera intellettuale sotto forma

di prestazioni occasionali, senza la necessità di possedere la partita IVA, da parte degli iscritti ad albi professionali e superando i limiti di tempo e la soglia di compenso indicati dalle norme che regolano le prestazioni occasionali (articolo 61, comma 2, D.lgs. n. 276/2003).

In particolare, il documento ha segnalato che:

- l'articolo 61, comma 2, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, definisce le prestazioni occasionali come "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": il successivo comma 3 esclude dal campo di applicazione "le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali";

- l'articolo 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relativo all'imponibilità delle operazioni ai fini IVA riporta che "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'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 42/E del 12 marzo 2007, ha individuato il trattamento fiscale ai fini IRPEF ed IVA di un medico dipendente di una struttura pubblica che svolge, dietro autorizzazione, attività di lavoro autonomo di consulenza medico legale. Nel caso in specie, l'Agenzia ha affermato 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 libero-professionale) 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'art. 67, comma 1, lettera 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".

In considerazione di quanto sopra esposto, il CNI ha affermato che:

- l'iscrizione ad un albo professionale non è condizione sufficiente a ricomprendere la prestazione tra i redditi di lavoro autonomo e per assoggettare gli stessi all'IVA, ma "può essere ritenuto un idoneo presupposto all'abitualità delle prestazioni";;

- "bisognerà concretamente valutare, caso per caso, se sussistono i requisiti di abitualità ovvero se il professionista abbia compiuto una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al raggiungimento di uno scopo";

- "i limiti previsti dalla normativa fiscale, circo la possibilità per un soggetto iscritto ad un albo professionale, di poter svolgere una prestazione professionale di natura occasionale senza che la stessa sia configurabile come reddito di natura professionale, e quindi con la necessità di apertura di una partita IVA",

non sono legati alla durata della prestazione o all'ammontare del corrispettivo pattuito, bensì al requisito soggettivo dell'abitudine o meno della prestazione effettuata.

Tra gli ulteriori chiarimenti forniti sulle prestazioni occasionali degli iscritti all'albo la nota n. 31/2015 ha fornito, in risposta a quesiti, le seguenti indicazioni:

- non è possibile esprimere un parere sull'abitudine o meno della prestazione senza considerare tutti gli elementi e la modalità di svolgimento. L'attività sarà considerabile occasionale laddove sia riscontrabile l'episodicità (accidentalità) degli incarichi;

- il riferimento alla soglia di € 5.000 previsto per le "collaborazioni occasionali" non trova applicazione per i professionisti iscritti ad un albo; conseguentemente non è l'ammontare della o delle prestazioni ad individuare l'abitudine o meno delle stesse (con il conseguente obbligo di aprire una posizione IVA), ma le modalità di svolgimento;

- sebbene l'attività sia svolta raramente, l'iscrizione all'albo dei consulenti tecnici d'ufficio è inquadrabile tra le attività attraverso le quali il professionista manifesta la propria volontà a ricoprire incarichi in modo ricorrente, e non in maniera occasionale.

Tanto premesso, dal punto di vista fiscale e, in particolare, ai fini IVA, si rappresenta che le persone fisiche che svolgono in modo autonomo e abituale, anche se non esclusivo, attività artistica o professionale sono soggetti passivi IVA, ai sensi dell'articolo 5 del D.P.R. n. 633/1972. Occorre, quindi, verificare, se l'attività esercitata è qualificabile o meno come prestazione artistica o professionale ai fini IVA, ossia:

- se si tratta di un'attività autonoma;

- se è svolta come professione abituale

Si ha un'attività di lavoro autonomo 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 tratta, in genere, di attività che vengono poste in essere, ad esempio, sulla base di un contratto d'opera (articoli 2222 e ss. c.c.) o di un contratto di prestazione intellettuale (articoli 2229 e ss. c.c.).

Perché l'attività sia esercitata per professione abituale non è necessario che sia svolta in modo esclusivo, potendo anche coesistere con altre attività, ma non deve trattarsi di un'attività solo occasionale. L'accertamento del requisito dell'abitudine deve avvenire esaminando la natura e le caratteristiche delle attività esercitate dal soggetto. L'iscrizione ad un albo può essere indicativa dello svolgimento di un'attività professionale e la mancata iscrizione non preclude la soggettività passiva all'imposta.

Ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. n. 633/1972, i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'arte o professione nel territorio dello Stato devono farne dichiarazione all'Agenzia delle entrate che attribuirà al contribuente un numero di partita IVA.

Ai fini delle imposte sui redditi, il legislatore ha disciplinato le prestazioni occasionali nell'ambito dei redditi diversi che vengono considerati tali se percepiti da soggetti che non svolgono attività di lavoro dipendente, impresa o arti e professioni. L'elencazione dei redditi diversi è contenuta nell'art. 67 del Tuir e fra le fattispecie individuate vi sono anche le attività di lavoro autonomo e di impresa non esercitate abitualmente (c.d. prestazioni occasionali: art. 67 c. 1, lettere i -j).

Il testo unico delle imposte sui redditi disciplina anche i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, la cui disciplina è contenuta nell'articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del Tuir. Tali redditi sono qualificati come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, pur se percepiti in relazione a collaborazioni cosiddette "a progetto" ovvero in relazione a collaborazioni occasionali (rappresentando, infatti, queste ultime mere modalità di svolgimento delle collaborazioni coordinate e continuative). In particolare, la citata lettera c-bis) del comma 1 dell'articolo 50 del TUIR prevede due diverse tipologie di redditi derivanti da collaborazioni coordinate e continuative:

- redditi derivanti da rapporti "tipici" di collaborazione coordinata e continuativa, tassativamente elencati dalla citata disposizione normativa;

- redditi derivanti da rapporti "atipici" nei quali rientrano quei rapporti aventi ad 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 e con retribuzione periodica prestabilita;

Proprio in relazione ai cosiddetti rapporti di collaborazione coordinata e continuativa "atipici", la norma prevede, tra l'altro, che ai fini dell'assimilazione è necessario verificare che gli uffici o le collaborazioni non rientrino nell'oggetto dell'arte o della professione, di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR concernente i redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente atteso che, in tale ultima ipotesi, i relativi proventi saranno attratti nel reddito di lavoro autonomo prodotto dal professionista e determinato ai sensi del successivo articolo 54 del TUIR.

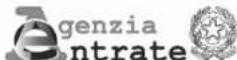
Sul punto, l'amministrazione finanziaria con circolare 67/E del 6 luglio 2001 ha precisato che l'esame diretto a verificare l'eventuale collegamento tra le prestazioni rese e l'oggetto della professione o dell'arte esercitata deve essere operato sia con riferimento ai rapporti "tipici" che a quelli "atipici" e che, in caso di esito positivo, i relativi compensi saranno assoggettati alle disposizioni fiscali dettate per i redditi di natura professionale. Con la medesima circolare, è stato chiarito, altresì, che al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata occorre valutare, tra l'altro, se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. L'Agenzia delle entrate è tornata ad affrontare l'argomento nelle circolari 105/E del 12 dicembre 2001 e 56/E del 27 febbraio 2002 con le quali, pur se con particolare attenzione agli incarichi di amministratore, revisore o sindaco di società, ha, in buona sostanza, confermato gli orientamenti esposti nella precedente pronuncia.

Il documento redatto dal Centro Studi del Consiglio Nazionale degli Ingegneri prende in considerazione la diversa ipotesi di un soggetto iscritto in un albo professionale, contestualmente titolare di un rapporto di lavoro dipendente, al quale si garantisce la possibilità di svolgere, senza obbligo di apertura di partita IVA, collaborazioni impropriamente definite come "occasional" atteso che per le medesime, dal punto di vista fiscale, non è richiesto né il rispetto del limite di durata massimo, pari a 30 giorni, né il limite di compensi percepibili nell'anno solare, pari a 5000 euro. Si fa presente che, nel caso rappresentato, qualora l'attività svolta dal soggetto rientrasse tra le attività tipiche della professione per il cui esercizio è avvenuta l'iscrizione all'albo, i relativi compensi sarebbero considerati quali redditi di lavoro autonomo, con conseguente integrale soggezione degli stessi alla relativa disciplina.

[1] Agenzia delle entrate, risoluzione n. 42 del 12 marzo 2007.

ALLEGATO 4 – Risoluzione 12 marzo 2007, n. 42/E

RISOLUZIONE N. 42/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 12 marzo 2007

OGGETTO: *Istanza di interpello – Azienda Sanitaria Ospedaliera ALFA – Regime IVA sulle consulenze e perizie mediche rese da medici (con rapporto esclusivo con l'ASL) che operano al di fuori dell'attività di intramoenia.*

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato chiesto il parere della scrivente in merito alla questione di seguito rappresentata.

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

L'istante ha chiesto chiarimenti in merito agli obblighi fiscali, ai fini IVA ed IRPEF, che devono osservare i medici dipendenti dell'Azienda Sanitaria Ospedaliera, nelle ipotesi in cui siano autorizzati dalla stessa a svolgere a titolo personale attività di lavoro autonomo in materia di consulenza medico legale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'azienda sanitaria intende suggerire ai propri dipendenti il seguente comportamento:

- richiesta di attribuzione del numero di partita IVA per i medici che ritengono di svolgere l'attività di consulenza medico legale con carattere di abitualità e fatturazione con IVA delle prestazioni rese;

- per i medici che ritengono di rendere le prestazioni di consulenza medico legale in via meramente occasionale di non richiedere l'attribuzione del numero di partita IVA e dichiarare i compensi percepiti ai fini IRPEF come redditi diversi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alla richiesta presentata, occorre rilevare, in via preliminare, che l'istanza di interpello in esame è da ritenersi inammissibile in quanto non sussistono i presupposti stabiliti dall'articolo 3, del decreto 26 aprile 2001, n. 209, sulle modalità di esercizio dell'interpello. In particolare il comma 1, lettera b), dell'articolo 3, del citato decreto chiarisce che l'istanza di interpello deve riferirsi ad un caso concreto e personale del contribuente.

Dall'esame della documentazione trasmessa si evince, invece, che la richiesta di consulenza non è riconducibile ad interessi personali ma ad interessi di rilevanza generale.

Per tali motivi, la scrivente ritiene che la richiesta presentata non possa essere trattata come "interpello del contribuente" sul piano degli effetti.

Ciò nonostante, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando qui di seguito un parere che non è produttivo degli effetti tipici dell'interpello di cui all'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Con riguardo al caso di specie in cui i medici, dipendenti in rapporto esclusivo, sono autorizzati dall'Azienda Ospedaliera ad espletare la consulenza medico-legale a titolo personale, al di fuori dell'attività intramuraria (secondo una prassi riconosciuta legittima da Ministero della Salute) occorre distinguere l'ipotesi in cui le prestazioni medico legali siano rese all'Autorità giudiziaria, nell'ambito del procedimento penale, dalle diverse ipotesi in cui siano rese nel quadro di un giudizio civile o eseguite per finalità assicurative, amministrative, e simili.

Infatti, nel primo caso l'attività di consulenza prestata al magistrato (nel quadro del giudizio penale) costituisce esercizio di pubblica funzione. Pertanto il

trattamento fiscale dei relativi compensi va determinato in base all'art. 50, comma 1, lett. f), del TUIR, il quale ricomprende, in linea di principio, tali somme tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

I predetti compensi, peraltro, ai sensi della norma citata, perdono la qualificazione di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, per essere attratti nella categoria reddituale propria del soggetto esercente la pubblica funzione, nell'ipotesi in cui questi svolga attività di lavoro autonomo o di impresa.

In base alla previsione del richiamato art. 50, lett. f), le attività che costituiscono pubbliche funzioni non sono di per sé idonee a configurare il presupposto soggettivo ai fini IVA, in quanto possono essere ricondotte all'esercizio di attività professionali o all'esercizio d'impresa solo se poste in essere da soggetti che svolgono altre attività di lavoro autonomo o d'impresa.

Si precisa, altresì, che nel caso in cui operi, invece, l'attrazione al reddito professionale, l'attività di consulenza assume rilievo anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto con la conseguenza che le prestazioni devono essere assoggettate al tributo con applicazione dell'aliquota IVA del 20%.

Passando all'esame dell'altra fattispecie, si ritiene 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 libero-professionale) 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.

ALLEGATO 5 – Art. 50, comma 1, lett. c-bis), del T.U.I.R.

Testo unico del 22/12/1986 n. 917 -

Testo unico delle imposte sui redditi.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986

Articolo 50

Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. (NDR: ex art. 47 .)(1)

Articolo 50 - Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. (NDR: ex art. 47 .)(1)

Nota:

Contiene le modifiche recate dall'art.2, co. 36, L. 24/12/2003 n.350. Per la vigenza 2/1/2000 della L. 488/99 leggi: 1/1/2000. Contiene anche le modifiche di cui all'art. 33 del DL n. 41/95. Contiene anche le modifiche di cui all'art. 6 del DL n. 69/89. Contiene anche le modifiche dell'art. 6 del DL n. 69/89. Contiene anche le modifiche apportate da art.1 DL n. 869/96. Contiene anche le modifiche portate da art.1 di n. 669/96. Contiene anche le modifiche portate da art.1 di n. 669/96. Contiene anche le modifiche di cui all'art. 26 del DL n. 550/88.

In vigore dal 23/08/2022

Modificato da: Decreto legislativo del 03/08/2022 n. 114 Articolo 16

1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:

a) i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;

b) le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;

c) le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;

c-bis) 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;

d) le remunerazioni dei sacerdoti, di cui agli articoli 24, 33 lett. a), e 34 della legge 20 maggio 1985, n. 222, nonché le congrue e i supplementi di congrua di cui all'articolo 33, primo comma, della legge 26 luglio 1974, n. 343;

e) i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

f) 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, e non siano state effettuate nell'esercizio di impresa commerciale, nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, agli esperti del tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;

g) le indennità di cui all'art. 1 della legge 31 ottobre 1965, n. 1261, e all'art. 1 della legge 13 agosto 1979, n. 384, percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo e le indennità, comunemente denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli articoli 114 e 135 della Costituzione e alla legge 27 dicembre 1985, n. 816 nonché i conseguenti assegni vitalizi percepiti in dipendenza dalla cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni e l'assegno del Presidente della Repubblica;

h) le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale. Le rendite aventi funzione previdenziale sono quelle derivanti da contratti di assicurazione sulla vita stipulati con imprese autorizzate dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private (ISVAP) ad operare nel territorio dello Stato, o quivi operanti in regime di stabilimento o di prestazioni di servizi, che non consentano il riscatto della rendita successivamente all'inizio dell'erogazione;

h-bis) le prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124 e al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, comunque erogate, nonché quelle derivanti dai prodotti pensionistici individuali paneuropei (PEPP) di cui al regolamento (UE) 2019/1238;

i) gli altri assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro, compresi quelli indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 10 tra gli oneri deducibili ed esclusi quelli indicati alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 44;

l) i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.

2. I redditi di cui alla lettera a) del comma 1 sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente a condizione che la cooperativa sia iscritta nel registro prefettizio o nello schedario generale della cooperazione, che nel suo statuto siano inderogabilmente indicati i principi della mutualità stabiliti dalla legge e che tali principi siano effettivamente osservati.

3. Per i redditi indicati alle lettere e), f), g), h) e i) del comma 1 l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente non comporta le detrazioni previste dall'articolo 14.

(1) Vedi D.L. n. 3 05/02/2020.

[Torna al sommario](#)

ALLEGATO 6 – Agenzia delle entrate, Circolare 6 luglio 2001, n. 67/E

Circolare del 06/07/2001 n. 67 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Ulteriori chiarimenti in merito alla disciplina dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Sintesi:

La circolare fornisce ulteriori chiarimenti in merito alla disciplina dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, alla luce delle disposizioni contenute nell'articolo 34 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (collegato fiscale alla legge finanziaria per il 2000, con particolare riguardo a - QUALIFICAZIONE DEI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA - DETERMINAZIONE DEI REDDITI DERIVANTI DAI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA; - ADEMPIMENTI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA; - DISCIPLINA FISCALE APPLICABILE AI REDDITI DA COLLABORAZIONE CORRISPOSTI A SOGGETTI NON RESIDENTI.

Testo:

INDICE

- 1 PREMESSA
- 2 QUALIFICAZIONE DEI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA
- 3 DETERMINAZIONE DEI REDDITI DERIVANTI DAI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA
- 4 ADEMPIMENTI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA
 - 4.1 Effettuazione delle ritenute
 - 4.2 Effettuazione delle ritenute sui compensi in natura
 - 4.3 Rapporti di collaborazione intrattenuti con più' sostituti d'imposta o con il proprio datore di lavoro dipendente
 - 4.4 Erogazione dei compensi in periodi d'imposta differenti rispetto al momento di effettuazione della prestazione
 - 4.5 Operazioni di conguaglio
 - 4.6 Addizionali all'Irpef
 - 4.7 Trattamento fiscale delle indennità' di fine mandato
- 5 DISCIPLINA FISCALE APPLICABILE AI REDDITI DA COLLABORAZIONE CORRISPOSTI A SOGGETTI NON RESIDENTI

1 PREMESSA

Con l'articolo 34 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (collegato fiscale alla legge finanziaria per il 2000) e' stato modificato il trattamento fiscale applicabile ai fini dell'IRPEF ai redditi derivanti dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Il comma 1, lettera b) dell'articolo citato, infatti, tramite l'inserimento nell'articolo 47 del TUIR della lettera c-bis), che definisce le varie fattispecie di rapporti di collaborazioni coordinate e continuative, qualifica fiscalmente i redditi derivanti da tali rapporti quali "redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente".

Si precisa che i redditi derivanti da rapporti di collaborazione erano disciplinati, fino al 31 dicembre 2000, dalla lettera a) dell'articolo 49, comma 2, del TUIR ed erano pertanto inquadrati tra gli altri redditi di lavoro autonomo diversi da quelli derivanti dall'esercizio di arti e professione. Per la determinazione di tali redditi si applicavano le disposizioni contenute nel primo periodo del comma 8 dell'articolo 50 che prevedevano, tra l'altro, una deduzione forfetaria dal reddito pari al 5 per cento dei compensi percepiti (elevata, dal 1 gennaio 1999, al 6 per cento per i redditi da collaborazioni di ammontare non superiore a lire 40 milioni).

Con l'introduzione dell'articolo 34 della legge n. 342 del 21 novembre 2000 tali disposizioni sono state abrogate e pertanto, per la determinazione del reddito derivante dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa risultano applicabili, in virtù' del richiamo operato dall'articolo 48-bis del TUIR, le medesime regole previste dall'articolo 48 per il reddito di lavoro dipendente.

2 QUALIFICAZIONE DEI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA

L'attuale formulazione dell'articolo 47, comma 1, lettera c-bis), del TUIR ripropone, con alcune innovazioni, la precedente definizione di rapporti di collaborazioni coordinate e continuative.

Si possono distinguere sostanzialmente detti rapporti in due grandi categorie:

- i cosiddetti " rapporti di collaborazione tipici" nei quali vanno ricompresi gli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società', associazione e altri enti, la collaborazione a giornali, riviste,

enciclopedie e simili e la partecipazione a collegi e commissioni;

- i rapporti di collaborazione "non tipizzati", individuati sulla base di criteri di carattere oggettivo quali la "continuita'" nel tempo della prestazione lavorativa e la coordinazione, che si realizza attraverso l'inserimento funzionale del parasubordinato nell'organizzazione economica del committente. Tali attivita' devono, inoltre, essere svolte senza vincolo di subordinazione, senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita.

E' importante segnalare che l'attuale normativa non prevede piu', tra i caratteri distintivi dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, la necessaria circostanza che la prestazione resa abbia un contenuto intrinsecamente artistico e professionale, in tal modo risolvendo alcuni dubbi interpretativi sorti sulla base della precedente definizione.

Dal 1 gennaio 2001 potranno, pertanto, rientrare nell'ambito dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, se presentano le caratteristiche sopra ricordate, anche attivita' manuali ed operative.

L'attuale normativa esclude, inoltre, che possano ricondursi a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa quelle prestazioni che rientrano nei compiti istituzionali del lavoratore dipendente o nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente.

Tale esame diretto a verificare l'eventuale collegamento tra le prestazioni rese e i compiti istituzionali del dipendente, ovvero l'oggetto della professione o arte esercitata deve essere operato sia per i rapporti di collaborazione tipici che per quelli atipici.

Rientrano nei compiti istituzionali del lavoro dipendente e restano pertanto escluse dalla disciplina prevista per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa quelle attivita' che si collocano nelle mansioni proprie del lavoro dipendente.

Al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attivita' di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata bisognera', invece, valutare se per lo svolgimento dell'attivita' di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attivita' di lavoro autonomo esercitata abitualmente. In tale ipotesi i compensi percepiti per lo svolgimento di tale attivita' saranno assoggettati alle regole previste per i redditi di lavoro autonomo.

Al riguardo, si precisa, per quanto concerne in particolare l'ufficio di amministratore di societa', che tale attivita' non puo' essere attratta nell'ambito del lavoro autonomo in quanto per l'esercizio della stessa non e' necessario attingere a specifiche conoscenze professionali. In tal senso l'Amministrazione Finanziaria si e' gia' espressa con la circolare n. 97/E del 9 aprile 1998.

Per quanto concerne, invece, l'incarico di sindaco o revisore di societa' o enti, valgono i chiarimenti forniti in passato dall'Amministrazione finanziaria, che inducono a ritenere che le relative attivita' siano riconducibili al reddito professionale solo se poste in essere da ragionieri o dottori commercialisti. Non rileva, invece, la semplice iscrizione nel registro dei revisori, che da' esclusivamente diritto all'uso del titolo di "revisore contabile" ma non configura un'autonoma figura professionale (circolare n. 108/E del 3 maggio 1996).

3 DETERMINAZIONE DEI REDDITI DERIVANTI DAI RAPPORTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA

L'inclusione dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente comporta che, ai fini della determinazione del reddito, si rendano applicabili, per il richiamo operato dall'articolo 48-bis del TUIR, le disposizioni previste dall'articolo 48 del medesimo testo unico in tema di reddito di lavoro dipendente.

In base al comma 1 del richiamato articolo 48 sono assoggettate a tassazione tutte le somme e i valori a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di collaborazione, anche se corrisposti da terzi.

In applicazione della nuova disciplina anche ai collaboratori coordinati e continuativi si rendera' applicabile il cosiddetto "principio di cassa allargato" che considera percepiti, nel periodo d'imposta anche i compensi corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo, se riferibili all'anno precedente. Pertanto i compensi corrisposti, ad esempio, entro il 12 gennaio dell'anno 2002 parteciperanno alla formazione del reddito imponibile per il periodo d'imposta 2001.

I compensi percepiti entro il 12 gennaio dell'anno 2001, ancorche' riferibili all'attivita' esercitata nell'anno precedente, invece, concorreranno alla formazione della base imponibile, quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, per il periodo d'imposta 2001.

La nuova disciplina, che prevede l'assimilazione al reddito di lavoro dipendente dei compensi percepiti dai collaboratori trova, infatti, applicazione a partire dal 1 gennaio 2001.

Il comma 2 dell'articolo 48 del TUIR, inoltre, contiene una

elencazione tassativa di somme e valori che, se pur corrisposti in relazione al rapporto di lavoro intrattenuto, non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

La lettera a) dell'articolo 48 prevede, ad esempio, la non concorrenza alla formazione del reddito dei contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge. Pertanto, non concorrono alla formazione del reddito i contributi versati dal committente e dal collaboratore alla Gestione separata tenuta presso l'INPS in ottemperanza delle disposizioni contenute nell'articolo 2, comma 26, della legge n. 335 dell'8 agosto 1995.

Per quanto riguarda i premi corrisposti per l'assicurazione dei lavoratori parasubordinati in ottemperanza alle disposizioni contenute nel decreto legislativo del 23 febbraio 2000, n. 38 la scrivente ritiene che anche tali somme abbiano la natura di contributo assistenziale in quanto volte a garantire il lavoratore parasubordinato nell'ipotesi di infortunio o malattia.

Pertanto, come già chiarito per i lavoratori dipendenti con la circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, si precisa che anche i premi relativi ad assicurazioni per infortuni e malattie professionali non concorrono alla formazione del reddito del lavoratore parasubordinato.

La lettera b) del comma 2 dell'articolo 48 prevede, inoltre, la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle erogazioni liberali concesse, in occasione di festività o ricorrenze, alla generalità o categorie di dipendenti, per un importo non superiore, nel periodo d'imposta, a lire 500.000, e i sussidi occasionali corrisposti in relazione ad esigenze personali o familiari particolarmente rilevanti.

Il riferimento operato dalla norma alla generalità o categorie di dipendenti deve intendersi, dal 1 gennaio 2001, operato anche alla generalità o categorie di collaboratori e sarà, pertanto, possibile applicare tale disposizione nella determinazione del reddito anche qualora le erogazioni siano concesse dal committente esclusivamente a favore di alcune categorie di collaboratori.

Un effetto particolarmente rilevante della nuova disciplina concerne la possibilità di applicare anche ai collaboratori coordinati e continuativi le disposizioni di cui alla lettera g) dell'articolo 48, comma 2, che prevede uno speciale regime agevolativo per le assegnazioni di azioni alla generalità dei dipendenti, ed alla lettera g-bis), in tema di stock options.

La lettera g) dell'articolo 48 stabilisce che non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti e detenute per almeno un triennio, per un importo che non può superare complessivamente nel periodo d'imposta lire 4 milioni.

Tale disposizione diretta a favorire l'azionariato popolare dei dipendenti è applicabile, alla luce delle modifiche apportate dall'articolo 34 della legge n. 342 del 2000, anche nella determinazione del reddito dei rapporti in esame, con riferimento a piani di azionariato rivolti sia alla generalità dei dipendenti e collaboratori dell'impresa che esclusivamente alla generalità dei collaboratori.

La successiva lettera g-bis) dell'articolo 48 ha, invece, stabilito che, in caso di offerta di azioni al dipendente, non concorre alla formazione del reddito l'importo corrispondente alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'importo corrisposto dal dipendente, a condizione che tale importo sia almeno pari al valore delle azioni al momento dell'offerta.

Si ritiene, in linea con quanto precisato per le assegnazioni di azioni ai lavoratori dipendenti con la circolare n. 30/E del 25 febbraio 2000, che tale disciplina agevolativa sia applicabile anche con riferimento ad offerte di azioni rivolte a categorie di collaboratori o al singolo collaboratore.

Si ricorda che l'intera disciplina agevolativa relativa alle azioni offerte ai dipendenti e collaboratori si applica non solo alle azioni emesse dalla società in cui il dipendente o collaboratore presta la propria attività, ma anche a quelle emesse da società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

Come già precisato con la circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, si ricorda che di tali agevolazioni i collaboratori possono beneficiare a partire dal 1 gennaio 2001, ancorché le assegnazioni di azioni siano state deliberate in anni precedenti.

In virtù della riconduzione dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente cambia, inoltre, il regime fiscale applicabile alle trasferite effettuate dal collaboratore.

Dal 1 gennaio 2001, infatti, per il trattamento fiscale applicabile alle indennità di trasferta e rimborsi di spese corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi, occorre fare riferimento, così

come per quelli corrisposti ai lavoratori dipendenti, alla disciplina contenuta nell'articolo 48, comma 5 del TUIR. Come sopra ricordato, risultano, invece, abrogate le disposizioni contenute nel primo periodo dell'articolo 50 del TUIR che stabilivano l'esclusione dal reddito delle somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del collaboratore.

Le disposizioni contenute nell'articolo 48, comma 5, del TUIR stabiliscono, invece, l'applicazione della disciplina delle trasferte nei casi in cui la prestazione dell'attività lavorativa è resa fuori dalla sede di lavoro. Tale sede è determinata dal datore di lavoro ed è generalmente indicata nella lettera o contratto di assunzione. Di norma, tale sede coincide con una delle localizzazioni dell'impresa.

Tuttavia, come già si è avuto modo di chiarire con la circolare n. 7/E del 26 gennaio 2001, per alcune attività di collaborazione coordinata e continuativa, per le quali non è possibile, in virtù delle caratteristiche peculiari della prestazione svolta determinare contrattualmente la sede di lavoro né identificare tale sede con quella della società occorre fare riferimento, ai fini dell'applicazione del comma 5 dell'articolo 48 del TUIR, al domicilio fiscale del collaboratore.

Tale criterio può essere utilizzato, ad esempio, per gli amministratori e i sindaci di società o enti sempreché dall'atto di nomina non risulti diversamente individuata la sede di lavoro.

4 ADEMPIMENTI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

4.1 Effettuazione delle ritenute

L'introduzione dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nell'ambito dell'articolo 47 del TUIR determina l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 24 del DPR n. 600 del 29 settembre 1973, in materia di ritenute sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Cio' comporta che sui redditi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi non verrà più applicata la ritenuta a titolo d'acconto stabilita, nella misura fissa del 20 per cento, dall'articolo 25 del citato decreto, ma sarà operata, all'atto del pagamento del compenso, una ritenuta a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche calcolata sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito contenute nell'articolo 11 del TUIR.

Il sostituto d'imposta deve effettuare tali ritenute con riferimento a tutte le somme e i valori che il collaboratore percepisce in relazione al rapporto di collaborazione con lui intrattenuto.

Si precisa che se il sostituto è in grado di preventivare l'ammontare complessivo dei compensi in denaro e in natura che andrà a corrispondere nel corso del periodo d'imposta e procede periodicamente al pagamento dei compensi, dovrà provvedere per ciascun periodo di paga (semestre, bimestre, mese, quindicina, settimana, giornata) ad effettuare il cumulo di tutte le somme e i valori imponibili imputabili al periodo stesso, secondo il criterio di cassa.

Su tale valore complessivo il sostituto sarà tenuto ad applicare la ritenuta, sulla base delle aliquote progressive per scaglioni, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito.

L'imposta risultante dall'applicazione delle ritenute, come sopra determinata, dovrà essere diminuita delle detrazioni previste per la produzione del reddito di lavoro dipendente, nonché delle detrazioni per carichi di famiglia previste, rispettivamente, dagli articoli 12 e 13 del TUIR, comprese le ulteriori detrazioni per redditi derivanti da rapporti di lavoro dipendente di durata inferiore all'anno disposte dai commi 2-ter e 2-quater dell'articolo 13 dello stesso TUIR.

Al riguardo si ricorda che, come già chiarito con la circolare n. 238 del 32 dicembre 2000, l'attribuzione di tali ulteriori detrazioni può essere riconosciuta dal sostituto d'imposta, se richieste dal contribuente, anche esclusivamente in sede di conguaglio.

Si segnala, inoltre, la soppressione, nel comma 2-ter del citato articolo 13, del riferimento ai redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. A seguito dell'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente, infatti, i redditi da collaborazione possono usufruire di tutte le detrazioni spettanti ai redditi di lavoro dipendente e pertanto appariva ormai superfluo il riferimento operato dalla norma.

Le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 devono essere effettuate dal sostituto se il percipiente dichiara di avervi diritto, indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. Tale dichiarazione, resa dal sostituto, avrà effetto anche per i periodi d'imposta successivi.

Per quanto riguarda le detrazioni per redditi di lavoro dipendente, il sostituto, salva diversa indicazione del sostituto, deve fare riferimento, in via presuntiva, per il calcolo delle detrazioni spettanti, all'ammontare complessivo dei redditi che nel corso dell'anno corrisponde.

Si precisa, al riguardo, che le stesse, eccezion fatta per quelle di cui ai commi 2-ter e 2-quater, devono essere rapportate al periodo di lavoro nell'anno e cioè al numero dei giorni compresi nel periodo di durata del rapporto di collaborazione intrattenuto.

Tale periodo deve essere determinato con riferimento a quanto stabilito nel contratto, nella lettera di incarico o nell'atto di nomina.

Differenti modalità operative devono essere osservate dai sostituti qualora siano previste particolari modalità di corresponsione dei compensi.

Talvolta, ad esempio, il compenso è corrisposto al collaboratore in unica soluzione nel corso del periodo d'imposta. In tale ipotesi, sia l'attribuzione delle detrazioni che l'effettuazione delle ritenute devono essere commisurate all'intero ammontare del compenso, atteso che nell'ipotesi considerata non è necessario fare una proiezione dei compensi per periodo d'imposta. Si precisa che le detrazioni andranno attribuite interamente al momento dell'effettuazione delle ritenute, con riferimento all'intera durata del rapporto nel periodo d'imposta e non sarà necessario effettuare alcun ragguaglio al periodo di paga.

Qualora, invece, il committente proceda ad una pluralità di pagamenti nel corso del periodo d'imposta ma non sia in grado di conoscere, nemmeno in via presuntiva, l'ammontare complessivo degli stessi, per periodo d'imposta, sarà tenuto ad applicare la ritenuta, sulla base delle aliquote progressive per scaglioni, all'atto dell'effettuazione di ciascuno dei pagamenti, sull'intero ammontare.

Anche in questo caso, non sarà necessario operare alcun ragguaglio per determinare gli scaglioni di riferimento (ad esempio nel caso di una erogazione di lire 15 milioni, il sostituto d'imposta è tenuto ad operare sull'intero ammontare una ritenuta del 18 per cento; nel caso di una successiva erogazione di altri 15 milioni si dovrà operare la ritenuta sui primi 5 milioni con l'aliquota del 18 per cento e sui successivi 10 con l'aliquota del 24 per cento).

Tale ultima modalità di applicazione delle ritenute dovrà essere osservata dal sostituto anche nell'ipotesi in cui questi sia in grado di conoscere preventivamente l'ammontare complessivo dei compensi che corrisponderà nel periodo d'imposta ma non proceda al pagamento con cadenze periodiche determinate.

Va precisato, che, nelle ipotesi da ultimo considerate, il sostituto può, d'accordo con il sostituto, calcolare le ritenute, fin dalla corresponsione del primo compenso, applicando una aliquota più elevata di quella che spetterebbe sul reddito erogato, al fine di evitare che gli ulteriori compensi corrisposti scontino una imposta troppo elevata.

Per quanto riguarda l'attribuzione delle detrazioni si precisa che in base alle disposizioni vigenti le stesse devono essere attribuite dal sostituto nel corso del periodo d'imposta, in considerazione dell'ammontare complessivo dei redditi corrisposti e rapportando le stesse al periodo di paga. Qualora pertanto, il sostituto non sia in grado di conoscere l'ammontare complessivo dei compensi che andrà a corrispondere nel periodo d'imposta e la loro periodicità, procederà ad attribuire le detrazioni, sempreché richieste dal sostituto, esclusivamente in sede di conguaglio.

4.2 Effettuazione delle ritenute sui compensi in natura

L'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973 stabilisce che il sostituto d'imposta debba operare le ritenute, all'atto del pagamento, su tutti i compensi, compresi quelli in natura, a qualunque titolo corrisposti al collaboratore nel periodo d'imposta.

Nell'ipotesi di corresponsione di un compenso in natura al collaboratore le modalità di determinazione del relativo reddito sono contenute nell'articolo 48 del TUIR. Ad esempio, per l'autovettura concessa in uso promiscuo al collaboratore, concorre a formare il reddito un ammontare pari al 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali ACI.

Anche su tali valori il sostituto deve effettuare le ritenute in ciascun periodo di paga con le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, a prescindere dall'esistenza di un contestuale pagamento in denaro.

Nell'ipotesi in cui non sia stato fissato un periodo di paga, le ritenute sui compensi in natura devono essere effettuate al momento dell'erogazione del primo compenso in denaro. Se nel corso del periodo d'imposta non è prevista la corresponsione di compensi in denaro o se il rapporto di collaborazione instaurato non preveda l'erogazione di pagamenti in denaro, le ritenute sui compensi in natura corrisposti andranno effettuate in sede di conguaglio.

Qualora la ritenuta da operare su tali redditi non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.

4.3 Rapporti di collaborazione intrattenuti con più sostituti d'imposta o con il proprio datore di lavoro dipendente

Non si ravvisano particolari difficoltà operative nelle ipotesi in cui il sostituto d'imposta debba effettuare le ritenute di acconto sui compensi corrisposti a collaboratori che prestano la loro attività nei confronti di più committenti.

Si ritiene, infatti, che la situazione del collaboratore che opera con più sostituti d'imposta è identica a quella del dipendente che ha più rapporti di lavoro dipendente. Con riferimento a tale ultima fattispecie le problematiche emerse sono già state in parte affrontate e risolte con la circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997 nella quale è stato chiarito che in base al comma 4 dell'articolo 23 del DPR n. 600 del 29 settembre 1973, il sostituto può chiedere al sostituto di tener conto, ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio, anche di altri redditi di lavoro dipendente o assimilati a quelli di lavoro dipendente, certificati da altri sostituti d'imposta. La richiesta è effettuata consegnando al sostituto d'imposta, entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo, la certificazione unica (CUD) rilasciata dagli altri soggetti erogatori. Analogamente a quanto chiarito per il lavoratore dipendente, pertanto, il sostituto d'imposta dovrà operare, nel corso del periodo d'imposta, come se il reddito da lui corrisposto al collaboratore sia l'unico posseduto dal contribuente e dovrà fare riferimento quindi per l'effettuazione delle ritenute a tutte le somme e i valori che il collaboratore percepisce in relazione al rapporto di collaborazione con lui intrattenuto.

Sarà cura del sostituto richiedere ad uno solo dei sostituti d'imposta l'attribuzione delle detrazioni di cui all'articolo 12 e 13 del TUIR specificando le condizioni di spettanza e l'ammontare complessivo dei redditi che, in via presuntiva, percepirà nel corso del periodo d'imposta, dai vari rapporti di collaborazione intrattenuti.

Al termine del periodo d'imposta il collaboratore potrà chiedere ad uno dei sostituti di tener conto, ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio, degli altri redditi percepiti nel corso del periodo d'imposta consegnando allo stesso, entro il 12 gennaio, le certificazioni (CUD) rilasciate dagli altri sostituti.

Diverse modalità di effettuazione delle ritenute dovranno osservarsi qualora sia lo stesso sostituto ad intrattenere con il sostituto sia un rapporto di lavoro dipendente che un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa. In tale ipotesi, qualora sia le retribuzioni per il lavoro dipendente che i compensi per l'attività di collaborazione siano corrisposti con la medesima cadenza periodica, il sostituto effettuerà le ritenute ed attribuirà le detrazioni considerando complessivamente tutti i redditi corrisposti al sostituto e riportando sia le detrazioni che gli scaglioni di reddito al periodo di paga. Qualora le retribuzioni dovute per il rapporto di lavoro dipendente siano corrisposte con una cadenza periodica diversa da quella stabilita per l'erogazione dei compensi da collaborazione, invece, le ritenute sui compensi corrisposti dovranno essere effettuate considerando separatamente i due redditi. Si precisa, inoltre, che se i due rapporti di lavoro si svolgono in periodi contemporanei, le detrazioni andranno attribuite considerando esclusivamente l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente corrisposti. In sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio il sostituto d'imposta dovrà invece, per il calcolo dell'imposta complessiva dovuta dal contribuente e delle detrazioni spettanti, effettuare il cumulo di tutti i redditi da lui corrisposti al sostituto nel corso del periodo d'imposta, a prescindere dalla circostanza che il sostituto ne abbia fatto esplicita richiesta.

Peraltro, il sostituto, per evitare di pagare un'imposta particolarmente elevata in sede di conguaglio, può chiedere che nel corso del periodo d'imposta il sostituto applichi, per l'effettuazione delle ritenute sui redditi da collaborazione, una aliquota più elevata di quella che si ottiene riportando i compensi agli scaglioni di reddito.

4.4 Erogazione dei compensi in periodi d'imposta differenti rispetto al momento di effettuazione della prestazione

Come sopra ricordato la nuova disciplina dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa è entrata in vigore il 1 gennaio 2001. Dalla stessa data sono state, quindi, abrogate le previgenti disposizioni contenute nella prima parte del comma 8 dell'articolo 50 del TUIR che prevedevano per la determinazione dei redditi da collaborazione una deduzione forfettaria ed una particolare disciplina per i rimborsi di spese documentate sostenute dal collaboratore. Coerentemente alle modifiche apportate, il legislatore ha, altresì, modificato l'articolo 25 del DPR n. 600 del 29 settembre 1973, in materia di ritenute sui redditi di lavoro autonomo, al fine di escludere dall'applicazione di tale disposizione, i predetti redditi.

Pertanto, i compensi erogati nel corso dell'anno 2001 saranno assoggettati alla nuova disciplina dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ancorché i suddetti compensi siano riferiti a prestazioni rese nel corso dell'anno 2000, e concorreranno, in applicazione del principio di cassa, alla formazione del reddito complessivo del periodo d'imposta in cui vengono percepiti.

Sul tale reddito, determinato secondo le regole previste dall'articolo 48 del TUIR, il sostituto d'imposta dovrà effettuare le ritenute sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito vigenti nel corso dell'anno 2001 ed attribuire le detrazioni nella misura prevista per l'anno 2001.

Si precisa per completezza che per le detrazioni che sono rapportate al periodo di lavoro nell'anno le stesse spettano con riferimento ai giorni compresi nel periodo di durata del rapporto.

Pertanto, se i compensi sono corrisposti nel 2001 ma sono relativi a prestazioni rese nel corso dell'anno precedente, per determinare il numero di giorni per i quali spettano le detrazioni previste dall'articolo 13 del TUIR bisogna tener conto di quelli compresi nel periodo di durata del rapporto di lavoro, anche se tale periodo è intercorso nell'anno precedente.

Si precisa, inoltre, che in ogni caso non spettano detrazioni per un periodo superiore a 365 giorni per ogni anno d'imposta, ragion per cui ove il rapporto di collaborazione prosegue per tutto l'anno 2001 o si intrattengono altri rapporti di lavoro dipendente o assimilati al lavoro dipendente sui quali spettano le detrazioni, non possono essere considerati, ai fini dell'attribuzione delle stesse, i periodi prestati nel 2000.

Analogo discorso può essere fatto nell'ipotesi in cui il compenso riferito all'intero rapporto di collaborazione sia corrisposto nel 2002 anche se il predetto rapporto si è svolto nel corso dell'anno 2001.

Il principio di cassa, infatti, comporta che il reddito deve essere assoggettato ad imposizione nell'anno in cui viene percepito e con le regole vigenti in quell'anno.

Pertanto, il sostituto d'imposta sarà tenuto ad applicare la ritenuta sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito vigenti nel momento della percezione del reddito.

Anche le detrazioni saranno calcolate nella misura spettante nel 2002 e dovranno essere rapportate alla durata del periodo di lavoro prestato, anche se tale periodo è intercorso in anni precedenti.

Si precisa, però, che tra i giorni relativi ad anni precedenti per i quali spetta il diritto alle detrazioni non vanno considerati quelli compresi in periodi di lavoro per i quali si è già fruito, in precedenza, delle detrazioni.

Se, invece, nel corso del periodo d'imposta è corrisposto esclusivamente un acconto relativo alle prestazioni eseguite nello stesso periodo d'imposta, tale somma concorrerà alla formazione del reddito secondo il principio di cassa e darà diritto all'attribuzione delle detrazioni per lavoro dipendente commisurate all'intera durata del rapporto svolto nel periodo d'imposta. Al momento della corresponsione del saldo del compenso pattuito, ad esempio nell'anno successivo, tale erogazione concorrerà alla formazione del reddito complessivo da assoggettare ad imposizione nel periodo d'imposta in cui è stato corrisposto ma non darà diritto all'attribuzione delle detrazioni per reddito di lavoro dipendente, in quanto delle stesse si è già fruito nell'anno precedente.

Come già si è avuto modo di chiarire, si ricorda che, in applicazione della nuova disciplina, anche ai collaboratori coordinati e continuativi si renderà applicabile il cosiddetto "principio di cassa allargato" che considera percepiti nel periodo d'imposta anche i compensi corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo. Pertanto i compensi corrisposti, ad esempio, entro il 12 gennaio dell'anno 2002 parteciperanno alla formazione del reddito imponibile per il periodo d'imposta 2001.

I compensi percepiti entro il 12 gennaio dell'anno 2001 e relativi a prestazioni rese nel corso dell'anno 2000, invece, concorreranno alla formazione della base imponibile per il periodo d'imposta dell'anno 2001 e dovranno essere ricondotti alla categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

La nuova disciplina, che prevede l'assimilazione al reddito di lavoro dipendente dei compensi percepiti dai collaboratori trova, infatti, applicazione a partire dal 1° gennaio 2001.

4.5 Operazioni di conguaglio

L'articolo 23, comma 3, del DPR n. 600 del 29 settembre 1973 stabilisce che i sostituti d'imposta, entro il 28 febbraio dell'anno successivo o alla data di cessazione del rapporto di lavoro, se precedente, devono effettuare il conguaglio tra l'ammontare delle ritenute operate sulle somme e i valori corrisposti nel corso del periodo d'imposta, compresi eventualmente i compensi corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo, se riferiti a prestazioni rese nell'anno precedente, e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo delle somme e i valori corrisposti nel corso dell'anno.

Come già detto in precedenza, il sostituto può chiedere che il sostituto tenga conto, ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio, degli altri redditi di lavoro dipendente o assimilati al lavoro dipendente, percepiti nel corso del periodo d'imposta.

In mancanza di una apposita richiesta del lavoratore, il sostituto dovrà, comunque, in sede di conguaglio, tenere conto di tutti i redditi

percepiti dal collaboratore in dipendenza del rapporto, o dei rapporti, con lui intrattenuti.

L'ammontare dell'imposta dovrà essere diminuito di quello delle detrazioni, spettanti ai sensi degli articoli 12 e 13 del TUIR, se richieste, anche nel caso in cui di esse non si sia tenuto conto nel corso dell'anno.

In occasione del conguaglio il sostituto deve apportare anche le eventuali correzioni alle detrazioni il cui importo e' variabile in relazione all'ammontare del reddito.

In tale sede, il sostituto dovrà, inoltre, riconoscere al collaboratore anche le detrazioni previste per gli oneri compresi nell'articolo 13-bis del TUIR, alle condizioni e nei limiti ivi stabiliti, se per gli oneri in questione il datore di lavoro ha effettuato trattenute, nonche' per gli altri oneri ed erogazioni contemplate nel comma 3 dell'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973.

Resta fermo che le ritenute operate dai sostituti d'imposta, sia nel corso del periodo d'imposta che in sede di conguaglio, devono essere versate entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione.

4.6 Addizionali all'IRPEF

A partire dalle operazioni di conguaglio di fine anno 1999 sono state modificate le modalita' di prelievo dell'aliquota di addizionale regionale all'IRPEF di compartecipazione per i possessori di redditi di lavoro dipendente e assimilati. Tali modalita' si rendono applicabili, altresì, al prelievo dell'addizionale comunale all'IRPEF dovuta dai predetti soggetti a partire dal 1999, anno di prima applicazione di quest'ultima addizionale.

Il sostituto di imposta e', pertanto, tenuto a determinare, all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno, l'ammontare delle addizionali dovute e ad effettuarne il relativo prelievo in rate a partire dal primo periodo di paga successivo a quello che ha scontato gli effetti del conguaglio stesso. Il numero delle rate dipende dal mese in cui sono state effettuate le predette operazioni di conguaglio. Così, per il conguaglio operato nei mesi di dicembre, gennaio e febbraio, il sostituto di imposta effettuera' un numero massimo di rate pari, rispettivamente, a 11, 10 o 9.

Nel caso, invece, di operazioni di conguaglio per cessazione del rapporto di lavoro, il sostituto di imposta e' tenuto a determinare l'ammontare complessivo delle addizionali dovute e ad effettuarne contestualmente il relativo prelievo in unica soluzione.

Le predette modalita' di determinazione e prelievo delle addizionali all'IRPEF si rendono applicabili, a partire dal 1 gennaio 2001, anche agli emolumenti corrisposti per le collaborazioni coordinate e continuative.

Come gia' precisato con circolare n. 7/E del 26 gennaio 2001, nel caso di compensi corrisposti al collaboratore in unica soluzione nel periodo di imposta, il sostituto dovrà:

- determinare l'ammontare delle addizionali all'IRPEF in sede di conguaglio di fine anno ed effettuarne il prelievo in rate l'anno successivo, ferma restando la possibilita' di un diverso accordo fra collaboratore e committente in ordine al prelievo in un minore numero di rate;
- prelevare in unica soluzione l'ammontare delle addizionali dovute se l'erogazione del compenso in unica soluzione e' consequenziale alla cessazione del rapporto.

Nel caso prospettato il sostituto di imposta e' a conoscenza dell'importo annuo che corrisponde al collaboratore e della periodicita' della corresponsione degli emolumenti.

Qualora, invece, non sia nota al sostituto di imposta la predetta periodicita' di corresponsione, lo stesso dovrà:

- determinare l'importo dovuto dal collaboratore a titolo di addizionali all'IRPEF in sede di conguaglio di fine anno ed effettuarne il prelievo in unica soluzione l'anno successivo sulla prima corresponsione di emolumenti;
- prelevare in unica soluzione l'ammontare delle addizionali dovute contestualmente all'erogazione del compenso laddove quest'ultimo sia consequenziale alla cessazione del rapporto.

4.7 Trattamento fiscale delle indennita' di fine mandato

L'articolo 34, comma 1, della legge 342 del 2000 ha stabilito, tramite la modifica dell'articolo 24 del DPR n. 600 del 1973, che sulla parte imponibile delle indennita' percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui alla lettera c) dell'articolo 16 del TUIR, debba essere operata dal sostituto d'imposta una ritenuta a titolo d'acconto del 20 per cento.

La nuova norma non ha modificato le altre disposizioni contenute in particolare negli articoli 16 e 18 del TUIR.

Pertanto in base a quanto disposto dal comma 1 dell'articolo 16 per le indennita' in esame gli uffici provvederanno alla determinazione dell'imposta definitivamente dovuta con le modalita' stabilite dall'articolo 18 del TUIR ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla

formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se cio' risulta piu' favorevole al contribuente.

Si precisa che per i redditi in commento l'imposta si applica anche sulle eventuali anticipazioni, salvo conguaglio.

5 DISCIPLINA FISCALE APPLICABILE AI REDDITI DA COLLABORAZIONE CORRISPONDI A SOGGETTI NON RESIDENTI

Ai sensi dell'articolo 20, comma 2, del TUIR, come modificato dall'articolo 34 della legge n. 342 del 2000, i redditi derivanti da prestazioni di collaborazioni coordinate e continuative di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c-bis) dello stesso TUIR, si considerano prodotti nel territorio dello Stato se corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni, nel territorio dello Stato, di soggetti non residenti.

Se ad erogare il compenso al non residente e' un soggetto nazionale, quindi, l'imposta e' dovuta in Italia a prescindere dal fatto che le prestazioni siano materialmente effettuate nel territorio nazionale, o all'estero. Per quanto concerne le modalita' e l'entita' della tassazione occorre considerare che il comma 1-ter dell'articolo 24 del DPR n. 600 del 1973, introdotto dal richiamato articolo 34 della legge n. 342 del 2000, prevede che sui redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa corrisposti a non residenti sia operata una ritenuta a titolo d'imposta del 30 per cento.

Quanto sopra vale naturalmente sempreche' non esista una convenzione contro le doppie imposizioni che disciplini diversamente la materia.

In tal senso devono ritenersi integrate e specificate le istruzioni impartite con la circolare n. 7/E del 26 gennaio 2001, paragrafo 5.12.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

CAPITOLO 3

LA DIVERSA CLASSIFICAZIONE REDDITUALE DELL'ATTIVITÀ DEL MEDICO DI CONTINUITÀ ASSISTENZIALE E DEL SUO SOSTITUTO

3.1 - La classificazione dell'attività del medico di continuità assistenziale come lavoro dipendente - La Risoluzione n. 14 del 1999

La classificazione reddituale di “redditi di lavoro dipendente” all'attività esercitata dai medici in continuità assistenziale, con contratto di lavoro a tempo indeterminato – *c.d.* guardie mediche – è stata offerta dal Ministero delle finanze con la Risoluzione 5 febbraio 1999, n. 14.

In tale documento di prassi, l'Amministrazione finanziaria, dopo aver analizzato compiutamente la modalità di svolgimento delle attività delle *c.d.* guardie mediche, con contratto di lavoro a tempo indeterminato, è pervenuta alla conclusione che i redditi percepiti siano da classificare come redditi di lavoro dipendente.

Nello specifico, la disamina ha riguardato gli artt. da 48 a 59 del d.P.R. 22 luglio 1996, n. 484, in cui è stato rilevato che:

⇒ la continuità assistenziale è organizzata nell'ambito della programmazione regionale ed è strutturata a livello locale dalla Azienda competente per territorio. La stessa si realizza assicurando interventi domiciliari e territoriali, dalle ore 14 del

giorno prefestivo alle ore 8 del giorno successivo al festivo e dalle ore 20 alle ore 8 di tutti i giorni feriali, per le urgenze notturne, festive e prefestive (articoli 48, commi 1 e 2);

- ⇒ a tal fine gli interessati presentano domanda alle Aziende, che hanno disponibili le zone carenti. Le Aziende interpellano, entro trenta giorni, prioritariamente i medici titolari di incarico a tempo indeterminato in Aziende della stessa Regione, che abbiano svolto in tale posizione almeno un anno di servizio effettivo e i medici titolari di incarico a tempo indeterminato in altra Regione a condizione che abbiano svolto in ambito extra regionale almeno tre anni di servizio effettivo e che per tale periodo abbiano mantenuto la residenza e l'iscrizione all'Albo professionale della provincia nella regione in cui concorrono (articolo 49, commi 2 e 3);
- ⇒ i medici interpellati per la copertura dei turni vacanti sono tenuti a presentarsi, entro dieci giorni, presso l'Azienda per l'accettazione dell'incarico, decorsi i quali, la mancata presentazione, senza adeguata giustificazione, costituisce rinuncia all'incarico (articolo 49, commi 5 e 6);
- ⇒ il conferimento dell'incarico a tempo indeterminato di continuità assistenziale avviene per un minimo di 12 ed un massimo di 24 ore settimanali e presso una sola Azienda (articolo 50, comma 1);
- ⇒ il medico decade dall'incarico qualora insorga una situazione di incompatibilità o quando lo svolgimento di altre attività

compatibili non consenta un incarico minimo di 12 ore settimanali (articolo 50, comma 5);

⇒ il medico conserva l'incarico, senza diritto al compenso, per assenze giustificate dovute a:

- malattia o infortunio, per la durata massima di 8 mesi nell'arco di un anno;
- gravidanza e puerperio, per il periodo di astensione obbligatoria ai sensi delle vigenti leggi;
- servizio militare, o sostitutivo nel servizio civile, per tutta la durata;
- gravi e documentati motivi di natura familiare, fino ad un massimo di 15 giorni;
- partecipazioni ad esami o concorsi, fino ad un massimo di 10 giorni;
- matrimonio, fino ad un massimo di 15 giorni;
- documentati motivi di lavoro o di studio.

⇒ il periodo di sospensione non può superare gli otto mesi complessivi nell'arco di 18 mesi (articolo 51);

⇒ il medico che assicura la continuità assistenziale deve essere presente, all'inizio del turno, nella sede assegnatagli dall'Azienda e rimanere a disposizione, fino alla fine del turno, per effettuare gli interventi, domiciliari o territoriali, richiesti (articolo 52, comma 1);

- ⇒ l'Azienda è tenuta a mettere a disposizione del medico di continuità assistenziale:
- i farmaci ed il materiale di pronto soccorso, necessari all'effettuazione degli interventi di urgenza;
 - le sedi di servizio dotate di idonei locali, con adeguate misure di sicurezza, per la sosta ed il riposo dei medici, nonché di servizi igienici;
 - i mezzi di servizio, possibilmente muniti di radio-telefono e di strumenti acustici e visivi che ne permettano l'individuazione come mezzi adibiti a soccorso (art. 53);
- ⇒ ai medici che assicurano la continuità assistenziale è corrisposto un emolumento orario tabellare. Compete, altresì, l'indennità di piena disponibilità al medico che svolge esclusivamente attività di continuità assistenziale che non ha alcun rapporto di lavoro dipendente o convenzionato con il S.S.N. o con altre istituzioni pubbliche o private (art. 58, commi 1 e 3);
- ⇒ ai medici che assicurano la continuità assistenziale è corrisposto un emolumento orario tabellare. Compete, altresì, l'indennità di piena disponibilità al medico che svolge esclusivamente attività di continuità assistenziale che non ha alcun rapporto di lavoro dipendente o convenzionato con il S.S.N. o con altre istituzioni pubbliche o private (articolo 58, commi 1 e 3);
- ⇒ sui compensi della tabella di cui al comma 1, dell'art. 58, l'Azienda versa trimestralmente un contributo previdenziale, a

favore del competente fondo di previdenza di cui al decreto del ministro del lavoro e della previdenza sociale 15 ottobre 1976 e successive modificazioni, nella misura del 12,50 per cento di cui l'8,125 per cento a proprio carico e il 4,375 per cento a carico del medico.

Infine, nello stesso documento di prassi, viene altresì precisato che “... *poiché gli emolumenti sopra esaminati sono tutti inquadrabili tra i redditi di lavoro dipendente, relativamente ad essi i percipienti non sono tenuti al pagamento dell'imposta regionale sulle attività produttive*”.

Per dovere di esaustività, infine, si segnala che la classificazione di redditi di lavoro dipendente, attribuita alle somme erogate in favore dei medici di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo indeterminato, è stata ribadita, dalla stessa Agenzia delle entrate, con la Circolare 10 Aprile 2019, n. 9.

Al par. 2.3.2 del summenzionato documento, relativo alle cause ostative alla fruizione del regime forfettario, è stato precisato che “... *dallo svolgimento dell'attività di guardia medica ritrae un reddito di lavoro dipendente, mentre dallo svolgimento dell'attività di assistenza ai mutuati ritrae un reddito di lavoro autonomo dalla medesima ASL di competenza*”.

3.2 - La difficile classificazione reddituale dei redditi percepiti dal sostituto medico di continuità assistenziale: la consulenza giuridica n. 901-7/2014 della Direzione Regionale del Piemonte dell’Agenzia delle entrate

Se per i redditi erogati in favore dei medici di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo indeterminato è intervenuta, da parte dell’Amministrazione finanziaria, la precisa qualificazione di redditi di lavoro dipendente, dubbi e perplessità sorgevano in merito alla classificazione delle somme erogate alle stesse guardie mediche con contratto di lavoro a tempo determinato (c.d. sostituti).

Per questi soggetti, infatti, la riconducibilità dei predetti emolumenti fra i redditi di lavoro dipendente non appariva scontata, posto che, diversamente da quanto stabilito per le guardie mediche titolari – da individuarsi in quelle con un contratto di lavoro a tempo indeterminato - la norma regolatrice del rapporto non reca disposizioni in merito:

- all’orario di lavoro;
- alla dotazione di attrezzature di cui le A.S.L. devono farsi carico;
- alla retribuzione; e, infine
- agli obblighi dei medici incaricati.

Ancorché carente della gran parte dei requisiti caratterizzanti il lavoro subordinato, la Direzione Regionale del Piemonte dell’Agenzia delle

entrate, in risposta ad una Consulenza giuridica presentata dall'Associazione Nazionale Consulenti del Lavoro (A.N.C.L.) – n. 901-7/2014 – aveva ritenuto di ricondurre, *sic et simpliciter*, anche i predetti redditi fra quelli di lavoro dipendente.

Nelle motivazioni alla menzionata Consulenza giuridica, l'Agenzia delle entrate aveva precisato che, ancorché carente di alcuni requisiti tipici del lavoro subordinato, anche nell'attività del medico di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato risultava comunque permanente “... *quella situazione di dipendenza del medico che lo porta ad essere inserito in un'organizzazione di lavoro, cioè ad essere parte di un sistema nel quale agisce privo di autonomia per quanto riguarda l'apporto dei mezzi propri e nel quale ogni aspetto della produzione, che non consista nel prestare le proprie energie lavorative, materiali o intellettuali, non lo coinvolge direttamente*”.

In sostanza, per l'Agenzia delle entrate, gli incarichi relativi alla continuità assistenziale a tempo determinato altro non erano che “... *un bacino ulteriore cui le Aziende Sanitarie Locali possono attingere per garantire la copertura del servizio, senza rappresentare, per contro, una differente tipologia di prestazione lavorativa*”.

3.3 - L'Interpello della F.I.M.M.G. e la Risoluzione n. 4 del 2020

Con il precipuo intento di ribaltare la – poco persuasiva – qualificazione di redditi di lavoro dipendente ai proventi percepiti dalle guardie mediche con contratto di lavoro a tempo determinato, la F.I.M.M.G. si è fatta promotrice, presso l’Agenzia delle entrate, di un interpello *c.d.* “qualificatorio”, ai sensi dell’art. 11, comma 1, lett. a), della L. 27 luglio 2000, n. 212, recante le norme sullo Statuto dei diritti del contribuente.

Per poter fruire del predetto istituto, la F.I.M.M.G. ha prodotto il quesito avvalendosi di un proprio iscritto, ed auspicando che, trattandosi di una problematica avente carattere nazionale – suscettibile, cioè, di coinvolgere gli interessi di una molteplicità di medici in continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato, - l’interpretazione adottata venisse trasfusa in una Circolare o in una Risoluzione, così come disposto dal comma 6 dell’art. 11 della citata L. n. 212 del 2000 .

Si giunge così alla Risoluzione 15 luglio 2020, n. 41/E, in cui l’Agenzia delle entrate, dopo aver rilevato che l’incarico conferito al medico di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato:

⇒ è di tipo provvisorio, potendo cessare in un qualsiasi momento per effetto del rientro, anche anticipato, del medico titolare dell’incarico a tempo determinato; e che

⇒ è totalmente carente degli istituti contrattuali caratterizzanti un rapporto di effettiva subordinazione come, ad esempio, la gravidanza o la malattia;

ha inquadrato la tipologia del rapporto fra i redditi lavoro autonomo, di cui all'art. 53 del T.U.I.R..

La stessa Risoluzione, inoltre, ha escluso, in maniera esplicita, la possibilità che le attività in esame potessero essere svolte in maniera occasionale e, conseguentemente, rientrare fra i redditi diversi, di cui all'art. 67, comma 1, lett. l) del T.U.I.R..

Ciò in quanto, l'iscrizione ad un Albo professionale, necessaria per poter svolgere l'attività di medico di continuità assistenziale “... risulta indicativa ... della volontà del professionista di porre in essere una pluralità di atti coordinati e finalizzati all'esercizio della professione”¹⁶.

In altri termini, l'iscrizione all'Albo professionale, richiesta per poter esercitare la professione medica, è indicativa della volontà di porre in essere una pluralità di atti coordinati e finalizzati all'esercizio della professione che, di fatto, ne portano ad escludere la natura occasionale. Per le argomentazioni sopra esposte, l'Agenzia delle entrate chiosa precisando che l'attività del medico di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato, generando redditi di lavoro autonomo, obbliga il percipiente ad aprire una posizione Iva e ad emettere fattura nei confronti dell'Azienda Sanitaria.

¹⁶ cfr. Risoluzione 19 ottobre 2015, n. 88/E.

Lo stesso documento di prassi, inoltre, stabilisce che al medico di continuità assistenziale con contratto di lavoro a tempo determinato è consentito fruire del regime forfettario, di cui alla legge 27 dicembre 2019, n. 160, che prevede l'applicazione di una imposta unica sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'Irap, ed esclude la rivalsa dell'Iva nei confronti dei committenti.

3.4 - La difficile classificazione reddituale dei compensi versati dai medici, dipendenti con rapporto esclusivo, per le attività di Consulente Tecnico d'Ufficio (CTU) – La Risoluzione n. 88 del 2015

Nella Risoluzione 19 ottobre 2015, n. 88/E, l'Agenzia delle entrate ha precisato che per i medici, dipendenti in rapporto esclusivo, autorizzati ad espletare la consulenza medico-legale a titolo personale al di fuori dell'attività intramuraria, è necessario operare un doveroso distinguo:

- a) quella in cui le prestazioni medico-legali siano rese all'Autorità giudiziaria, nell'ambito del procedimento penale;
- b) quella in cui, tali prestazioni, siano rese nel quadro di un giudizio civile o eseguite per finalità assicurative, amministrative e simili.

La diversa classificazione si rende necessaria sul presupposto che:

- ⇒ nel primo caso (giudizio penale), l'attività di consulenza prestata costituisce esercizio di pubblica funzione e, come

tale, riconducibile nell'ambito applicativo di cui all'art. 50, comma 1, lett. f) del T.U.I.R.¹⁷;

⇒ nel secondo caso (giudizio civile o amministrativo), invece, se l'attività di consulenza è svolta con carattere di abitudine da parte del professionista, il relativo reddito deve essere assoggettato al regime proprio del reddito di lavoro autonomo, di cui all'art. 53 del T.U.I.R..

Ai fini Iva, le attività classificabili come “pubbliche funzioni” – trattandosi di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente – non sono di per sé idonee a configurare il presupposto impositivo, in quanto riconducibili nelle attività professionali o di impresa solo se poste in essere da soggetti che svolgono altre attività di impresa o di lavoro autonomo.

E, va da sé, che nell'ipotesi di attrazione fra i redditi di lavoro autonomo o d'impresa, l'attività di consulenza assumerà rilevanza anche ai fini Iva, con la conseguenza che la prestazione dovrà essere assoggettata al tributo ed essere documentata con fattura elettronica.

Problema che, invece, non si pone per le prestazioni rese nell'ambito di un giudizio civile o amministrativo preso atto che, per l'ipotesi in cui l'attività di consulenza sia svolta con carattere di abitudine da parte

¹⁷ Si è, dunque, al cospetto di somme riconducibili nella categoria di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i quali, tuttavia, per l'ipotesi in cui siano esercitate da un soggetto svolgente attività di lavoro autonomo o di impresa, perdono tale qualificazione per essere trattati nella categoria reddituale del soggetto esercente la pubblica funzione.

del professionista, il relativo reddito dovrà essere assoggettato al regime proprio del reddito di lavoro autonomo, di cui all'art. 53 del T.U.I.R. ed essere fatturati in modalità elettronica.

Qualora, invece, l'attività di consulenza medico-legale sia prestata, in un giudizio civile o amministrativo, in maniera occasionale, i relativi redditi assumono la qualificazione di "redditi diversi" di cui all'art. 67, comma 1, lett. 1) del T.U.I.R. – poiché trattasi di compensi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

In quest'ultima eventualità, in considerazione dell'esercizio non abituale, le operazioni restano escluse dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto soggettivo, previsto dall'art. 5 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Ne deriva che il medico dipendente, in rapporto esclusivo, dell'Azienda sanitaria, qualora effettui, solo in via occasionale, prestazioni medico-legali, non è obbligato all'apertura della partita Iva né all'emissione della fattura elettronica.

ALLEGATI

ALLEGATO 1 - Risoluzione 5 febbraio 1999, n. 14

Risoluzione del 05/02/1999 n. 14 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III

Trattamento fiscale degli emolumenti corrisposti dalle AA.SS.LL. ai medici addetti alle attività della medicina dei servizi, alla continuità assistenziale e all'emergenza sanitaria territoriale. Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1996, n. 484.

Sintesi:

Sintesi: Gli emolumenti corrisposti dalle AA.SS.LL. ai medici per le attività di cui all'oggetto sono da inquadrare fra i redditi di lavoro dipendente e, pertanto, in relazione ad essi i percipienti non sono tenuti al pagamento dell'IRAP.

Testo:

Pervergono alla scrivente numerose richieste di chiarimenti in ordine al trattamento fiscale degli emolumenti corrisposti dalle AA.SS.LL. ai medici per le attività indicate in oggetto.

Relativamente agli emolumenti corrisposti ai medici addetti alle attività di medicina dei servizi, di cui all'allegato N del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1996, n. 484, si osserva quanto segue:

- il medico titolare di incarico a tempo indeterminato deve attenersi alle disposizioni emanate dall'Azienda sanitaria locale per il buon funzionamento del servizio e il perseguimento dei fini istituzionali ed osservare l'orario di attività indicato nella lettera di incarico a tempo indeterminato (articolo 7, comma 1);

- le Aziende provvedono al controllo dell'osservanza dell'orario con procedure uguali a quelle in vigore per il personale dipendente (articolo 7, comma 2);

- il medico è tenuto a svolgere i compiti che l'Azienda decide di affidargli, comprese le eventuali variazioni in ordine alle sedi, ed alla tipologia dell'attività (articolo 7, comma 6);

- l'Azienda procede alla revoca dell'incarico con effetto immediato:

a) per cancellazione, radiazione o sospensione dall'albo professionale;
b) per aver compiuto il periodo massimo di conservazione del posto in caso di malattia;

c) per compimento del 65 anno di età (articolo 8, commi 4 e 6);

- l'insorgere di un motivo di incompatibilità (coinvolgimento diretto o indiretto o rapporti di interesse in case di cura private o in strutture sanitarie di cui all'articolo 43 della legge 833/78, intrattenimento di un rapporto di lavoro dipendente o di collaborazione professionale presso case di cura private o strutture sanitarie di cui al citato articolo 43 della legge 833/78, ecc.) comporta l'immediata decadenza dall'incarico (articolo 2, comma 2);

- l'impegno orario settimanale del medico incaricato alle attività della medicina dei servizi non può eccedere, comprese le altre attività compatibili, le 38 ore settimanali (articolo 5, comma 2);

- per ogni anno di effettivo servizio prestato, al medico incaricato a tempo indeterminato spetta un periodo di permesso retribuito irrinunciabile, da usufruirsi in uno o più periodi, di 30 giorni non festivi, purché l'assenza dal servizio non sia superiore ad un totale di ore lavorative pari a cinque volte l'impegno orario settimanale (articolo 11, commi 1 e 2);

- se il permesso è richiesto fuori dei termini del preavviso (45 giorni), esso è concesso a condizione che l'Azienda possa provvedere al servizio (articolo 11, comma 3);

- il periodo di permesso viene goduto durante l'anno solare al quale si riferisce e comunque non oltre il primo semestre dell'anno successivo (articolo 11, comma 4);

- per periodi di servizio inferiori ad un anno spettano tanti dodicesimi del permesso retribuito quanti sono i mesi di servizio prestati (articolo 11, comma 5);

- al medico confermato spetta un congedo matrimoniale retribuito di quindici giorni non festivi continuativi, purché l'assenza dal servizio non sia superiore ad un totale di ore lavorative pari a due volte e mezzo l'impegno orario settimanale, con inizio non anteriore a tre giorni prima della data del matrimonio (articolo 11, comma 6);

- durante il permesso retribuito e il congedo matrimoniale è corrisposto il normale trattamento di servizio (articolo 11, comma 7);

- al medico incaricato a tempo indeterminato che si assenta per comprovata malattia o infortunio, anche non continuativamente nell'arco di trenta mesi, che gli impediscano qualsiasi attività lavorativa, l'Azienda corrisponde l'intero trattamento economico, goduto in attività di servizio, per i primi sei mesi e al 30 per cento per i successivi tre mesi e conserva l'incarico per ulteriori quindici mesi, senza emolumenti (articolo 12, comma 1);

- in caso di gravidanza o puerperio, l'Azienda mantiene l'incarico per

sei mesi continuativi. Durante la gravidanza e il puerperio l'Azienda corrisponde l'intero trattamento economico goduto in attivita' di servizio per un periodo massimo complessivo di quattordici settimane (articolo 12, commi 3 e 4):

- ai medici incaricati a tempo indeterminato vengono corrisposti:

- a) emolumenti orari tabellari;
- b) compensi aggiuntivi;
- c) indennita' di piena disponibilita' qualora svolgano esclusivamente attivita' disciplinate dal DPR n. 484 del 1996 e non abbiano altro tipo di rapporto di dipendenza o convenzionale con il S.S.N. o con altre istituzioni pubbliche o private;
- d) indennita' pari ad un quinto del prezzo della benzina super per ogni chilometro percorso, qualora si avvalgono del proprio automezzo per spostamenti dovuti allo svolgimento di attivita' al di fuori dei presidi dell'Azienda, nonche' adeguata assicurazione dell'automezzo (articolo 14, comma 1);

- a favore dei medici incaricati a tempo indeterminato la Azienda versano al fondo speciale dei medici ambulatoriali gestito dall'ENPAW, di cui al decreto del Ministro del lavoro 15 ottobre 1976, un contributo previdenziale del 22% (13% a carico dell'Azienda e 9% a carico del medico), calcolato sugli emolumenti orari, sugli emolumenti aggiuntivi e sull'indennita' di piena disponibilita' (articolo 14, comma 1, lettera d);

- ai medici incaricati a tempo indeterminato vengono, altresì, corrisposti:

- a) un premio annuo di collaborazione (articolo 16, comma 1);
- b) un premio di operosità, alla cessazione dell'incarico, nella misura di una mensilità per ogni anno di servizio prestato (articolo 17, comma 1).

Dall'esame delle richiamate disposizioni, la scrivente ritiene che gli emolumenti percepiti per l'attivita' dei medici addetti alla medicina dei servizi siano da qualificare come redditi di lavoro dipendente.

Per quanto riguarda i medici di emergenza territoriali delle AA.SS.LL. la scrivente, esaminato il capo V (artt. da 63 a 68) del richiamato DPR n. 484 del 1996, rileva che:

- le ASL conferiscono incarichi a tempo indeterminato secondo un ordine di prioritá, con precedenza per i medici già incaricati a tempo indeterminato presso la stessa Azienda nel servizio di continuita' assistenziale (articolo 63, comma 1).

A tal fine gli interessati presentano domanda alle Aziende, che hanno disponibili le zone carenti. Le Aziende interpellano, entro trenta giorni, prioritariamente i medici titolari di incarico a tempo indeterminato in Aziende della stessa regione, che abbiano svolto in tale posizione almeno un anno di servizio effettivo e i medici titolari di incarico a tempo indeterminato in altra regione a condizione che abbiano svolto in ambito extra regionale almeno tre anni di servizio effettivo e che per tale periodo abbiano mantenuto la residenza e l'iscrizione all'Albo professionale della provincia nella regione in cui concorrono (articolo 49, commi 2 e 3);

- i medici interpellati per la copertura dei turni vacanti, sono tenuti a presentarsi, entro dieci giorni, presso l'Azienda per l'accettazione dell'incarico, decorsi i quali, la mancata presentazione, senza adeguata giustificazione, costituisce rinuncia all'incarico (articolo 49, commi 5 e 6);

- gli incarichi a tempo indeterminato sono conferiti per un massimale orario di 38 ore settimanali, presso una sola Azienda, e comportano l'esclusivita' del rapporto (articolo 64, comma 1);

- il medico decade dall'incarico qualora insorga una situazione di incompatibilita' o quando lo svolgimento di altre attivita' compatibili non consenta un incarico minimo di 12 ore settimanali (articolo 50, comma 5);

- l'attivita' continuativa dei medici incaricati non puo' eccedere le 12 ore. Un ulteriore turno di servizio non puo' essere iniziato prima che siano trascorse 12 ore dalla fine del turno precedente (articolo 64, comma 4);

- i medici incaricati sono tenuti a svolgere i seguenti compiti:

- a) interventi di assistenza e di primo soccorso esterni al presidio ospedaliero, con mezzo attrezzato;
- b) trasferimenti assistiti a bordo di autoambulanze attrezzate;
- c) attivita' presso apposite centrali operative;
- d) eventuale collaborazione, per il tempo in cui non sono impegnati in compiti propri dell'incarico, nelle attivita' di primo intervento "intra moenia" dei servizi di emergenza;
- e) attivita' presso punti di soccorso fissi o mobili, in occasione di manifestazioni sportive, fieristiche e culturali, ecc. (articolo 65, commi 1 e 2);

- il medico conserva l'incarico, senza diritto a compenso, per assenze giustificate dopo a):

- a) malattia o infortunio, per la durata massima di 8 mesi nell'arco di un anno;
- b) gravidanza e puerperio, per il periodo di astensione obbligatoria ai sensi delle leggi vigenti;

c) servizio militare, o sostitutivo nel servizio civile, per tutta la durata; d) gravi e documentati motivi di natura familiare, fino ad un massimo di 15 giorni;

e) partecipazioni ad esami o concorsi, fino ad un massimo di 10 giorni;

f) matrimonio, fino ad un massimo di 15 giorni;

g) documentati motivi di lavoro o di studio. Il periodo di sospensione non

puo' superare gli otto mesi complessivi nell'arco di 18 mesi (articolo 51);

- il medico incaricato deve essere presente, all'inizio del turno, nella sede assegnatagli dall'Azienda e rimanere a disposizione, fino alla fine del turno, per effettuare gli interventi, domiciliari o territoriali, richiesti (articolo 52, comma 1);

- i compensi sono rapportati all'orario di lavoro secondo quanto previsto dalla tabella dell'articolo 58 (articolo 68, comma 1).

Dall'esame di tali disposizioni si evince che i rapporti intercorrenti tra le AA.SS.LL. e i medici incaricati di emergenza sanitaria territoriale denotano i tratti essenziali del rapporto di lavoro subordinato.

Ne consegue che anche gli emolumenti corrisposti dalle AA.SS.LL. ai predetti medici devono essere assoggettati al regime fiscale previsto per i redditi di lavoro dipendente.

In merito agli emolumenti corrisposti dalle AA.SS.LL. ai medici che svolgono attivita' di continuita' assistenziale, la scrivente, esaminato il capo III (artt. da 48 a 59) del DPR citato in oggetto, osserva quanto segue:

- la continuita' assistenziale e' organizzata nell'ambito della programmazione regionale ed e' strutturata a livello locale dalla Azienda competente per territorio. La stessa si realizza assicurando interventi domiciliari e territoriali, dalle ore 14 del giorno prefestivo alle ore 8 del giorno successivo al festivo e dalle ore 20 alle ore 8 di tutti i giorni feriali, per le urgenze notturne, festive e prefestive (articolo 48, commi 1 e 2);

A tal fine gli interessati presentano domanda alle Aziende, che hanno disponibili le zone carenti. Le Aziende interpellano, entro trenta giorni, prioritariamente i medici titolari di incarico a tempo indeterminato in Aziende della stessa regione, che abbiano svolto in tale posizione almeno un anno di servizio effettivo e i medici titolari di incarico a tempo indeterminato in altra regione a condizione che abbiano svolto in ambito extra regionale almeno tre anni di servizio effettivo e che per tale periodo abbiano mantenuto la residenza e l'iscrizione all'Albo professionale della provincia nella regione in cui concorrono (articolo 49, commi 2 e 3);

- i medici interpellati per la copertura dei turni vacanti, sono tenuti a presentarsi, entro dieci giorni, presso l'Azienda per l'accettazione dell'incarico, decorsi i quali, la mancata presentazione, senza adeguata giustificazione, costituisce rinuncia all'incarico (articolo 49, commi 5 e 6);

- il conferimento dell'incarico a tempo indeterminato di continuita' assistenziale avviene per un minimo di 12 ed un massimo di 24 ore settimanali e presso una sola Azienda (articolo 50, comma 1);

- il medico decade dall'incarico qualora insorga una situazione di incompatibilita' o quando lo svolgimento di altre attivita' compatibili non consenta un incarico minimo di 12 ore settimanali (articolo 50, comma 5);

- il medico conserva l'incarico, senza diritto a compenso, per assenze giustificate dovute a:

a) malattia o infortunio, per la durata massima di 8 mesi nell'arco di un anno;

b) gravidanza e puerperio, per il periodo di astensione obbligatoria ai sensi delle leggi vigenti;

c) servizio militare, o sostitutivo nel servizio civile, per tutta la durata;

d) gravi e documentati motivi di natura familiare, fino ad un massimo di 15 giorni;

e) partecipazioni ad esami o concorsi, fino ad un massimo di 10 giorni;

f) matrimonio, fino ad un massimo di 15 giorni;

g) documentati motivi di lavoro o di studio. Il periodo di sospensione non

puo' superare gli otto mesi complessivi nell'arco di 18 mesi (articolo 51);

- il medico che assicura la continuita' assistenziale deve essere presente, all'inizio del turno, nella sede assegnatagli dall'Azienda e rimanere a disposizione, fino alla fine del turno, per effettuare gli interventi, domiciliari o territoriali, richiesti (articolo 52, comma 1);

- l'Azienda e' tenuta a mettere a disposizione del medico di continuita' assistenziale:

a) i farmaci e il materiale di pronto soccorso, necessari all'effettuazione degli interventi di urgenza;

b) sedi di servizio dotate di idonei locali, con adeguate misure di sicurezza, per la sosta e il riposo dei medici, nonche' di servizi igienici;

c) mezzi di servizio, possibilmente muniti di radio-telefono e di strumenti acustici e visivi che ne permettano l'individuazione come mezzi adibiti a soccorso (articolo 53);

- ai medici che assicurano la continuita' assistenziale e' corrisposto un emolumento orario tabellare. Compete, altresì, l'indennita' di piena disponibilita' al medico che svolge esclusivamente attivita' di continuita' assistenziale che non ha alcun rapporto di lavoro dipendente o convenzionato

con il S.S.N. o con altre istituzioni pubbliche o private (articolo 58, commi 1 e 3);

- sul compenso della tabella di cui al comma 1, dell'articolo 58, l'Azienda versa trimestralmente un contributo previdenziale, a favore del competente fondo di previdenza di cui al decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale 15 ottobre 1976 e successive modificazioni, nella misura del 12,50 per cento di cui l'8,125 per cento a proprio carico e il 4,375 per cento a carico del medico.

In considerazione delle citate disposizioni la scrivente ritiene che anche gli emolumenti corrisposti dalle AA.SS.LL. ai medici incaricati di continuita' assistenziale sono da inquadrare fra i redditi di lavoro dipendente.

Va, peraltro, precisato che poiche' gli emolumenti sopra esaminati sono tutti inquadrabili tra i redditi di lavoro dipendente, relativamente ad essi i percipienti non sono tenuti al pagamento dell'imposta regionale sulle attivita' produttive.

ALLEGATO 2 - Circolare 10 Aprile 2019, n. 9

CIRCOLARE N. 9



Roma, 10 aprile 2019

OGGETTO: *Modifiche al regime forfetario - articolo 1, commi da 9 a 11, legge 30 dicembre 2018, n. 145*

| | |
|---|----|
| 1. PREMESSA | 3 |
| 2. INGRESSO E PERMANENZA NEL REGIME FORFETARIO..... | 5 |
| 2.1. Premessa..... | 5 |
| 2.2. Requisiti di applicazione del regime forfetario..... | 6 |
| 2.3. Cause ostative all'applicazione del regime forfetario | 8 |
| 2.3.1. Cause ostative di cui alle lettere <i>a), b) e c)</i> del comma 57 | 9 |
| 2.3.2. Cause ostative di cui alle lettere <i>d) e d-bis)</i> del comma 57 | 12 |
| 3. APPLICAZIONE E DISAPPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO. 25 | |
| 3.1. Passaggio dal regime semplificato al regime forfetario | 25 |
| 3.2. Passaggio dal regime ordinario, per opzione, al regime forfetario | 27 |
| 3.3. Disapplicazione per legge..... | 28 |
| 3.4. Disapplicazione a seguito di accertamento | 28 |
| 4. CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO | 29 |
| 4.1. Semplificazioni e adempimenti ai fini IVA | 29 |
| 4.2. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi | 31 |
| 4.3. Determinazione del reddito imponibile | 32 |
| 4.4. Applicazione dell'imposta sostitutiva | 37 |
| 5. SANZIONI | 38 |

1. PREMESSA

La legge 23 dicembre 2014, n. 190 (d'ora in poi, legge di stabilità 2015), all'articolo 1, commi da 54 a 89, ha introdotto un regime fiscale agevolato, c.d. regime forfetario, rivolto ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni in possesso di determinati requisiti, al fine di superare, progressivamente, le criticità derivanti dalla sovrapposizione di preesistenti regimi agevolativi destinati a soggetti con caratteristiche simili (regime fiscale di vantaggio, regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, regime contabile agevolato).

Di recente, l'articolo 1, commi da 9 a 11, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (d'ora in poi, legge di bilancio 2019) ha modificato, con portata estensiva, l'ambito di applicazione del regime forfetario.

In primo luogo, è stata introdotta una soglia unica di ricavi e compensi, più elevata, pari a 65.000 euro, indipendentemente dall'attività esercitata, precisando che in caso di svolgimento di più attività, ai fini dell'applicazione del regime forfetario, il limite di 65.000 euro è riferito alla somma dei ricavi e dei compensi derivanti dalle diverse attività esercitate.

Sono poi state abrogate le limitazioni stabilite in precedenza con riferimento al costo dei beni strumentali (20.000 euro) e alle spese per prestazioni di lavoro (5.000 euro) di cui rispettivamente alle lettere *b)* e *c)* del comma 54 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, nella formulazione previgente.

Sono state, infine, riformulate le cause ostative all'applicazione del regime forfetario di cui alle lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014. Come riportato nella relazione illustrativa della legge di bilancio 2019, le modifiche rispondono alla *"duplice ratio di evitare artificiosi*

frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo".

In particolare, la lettera *d)* del comma 57, nell'attuale formulazione, dispone che non possono avvalersi del regime forfetario gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni o imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in poi, TUIR), ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni.

La lettera *d-bis)* del comma 57 prevede che le persone fisiche, la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano in corso nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili, non possono avvalersi del regime agevolato.

L'articolo 1-*bis*, comma 3, del decreto legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, ha ulteriormente modificato la formulazione della lettera *d-bis)* del comma 57, escludendo dall'ambito di applicazione della stessa i soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio per l'esercizio di arti o professioni.

In base all'articolo 2, comma 1, lettera *b)*, del D.M. 23 marzo 2018 e all'articolo 2, comma 1, lettera *b)*, del D.M. 28 dicembre 2018, ai contribuenti che applicano il regime forfetario non si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale istituiti con l'articolo 9-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n.

50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni.

Infine, l'articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2019 prevede che, per quanto non diversamente disposto dalla stessa, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in tema di regime forfetario di cui ai commi da 56 a 75 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

Con la presente circolare si forniscono indicazioni in relazione alle modalità di applicazione del regime forfetario alla luce delle modifiche apportate con la legge di bilancio 2019 e si chiariscono alcuni dubbi interpretativi emersi in ordine all'applicazione dello stesso.

Per le parti non oggetto di esame in presente circolare si rinvia ai chiarimenti forniti dalla circolare n. 10/E del 4 aprile 2016, in quanto compatibili col vigente quadro normativo.

2. INGRESSO E PERMANENZA NEL REGIME FORFETARIO

2.1. Premessa

Il regime forfetario rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso del requisito stabilito dal comma 54 e non incorrano in una delle cause ostative previste dal successivo comma 57 della legge n. 190 del 2014 come modificato dall'articolo 1, comma 9, della legge n. 145 del 2018 e dall'articolo 1-*bis*, comma 3, del D.L. n. 135 del 2018.

Il regime forfetario si applica sia ai soggetti già in attività sia a coloro che intraprendono una nuova attività e non prevede una scadenza legata a un numero di anni di attività o al raggiungimento di una particolare età anagrafica; la sua

applicazione è, pertanto, subordinata solo al verificarsi delle condizioni di seguito descritte.

2.2. Requisiti di applicazione del regime forfetario

Il comma 54 dispone che i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni applicano il regime forfetario se nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero percepito compensi non superiori a euro 65.000.

Il successivo comma 64 consente l'applicazione del regime anche alle imprese familiari, stabilendo le modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva da parte dell'imprenditore.

Si ritiene che la predetta previsione normativa sia altresì applicabile all'azienda coniugale non gestita in forma societaria; in tal caso, l'imposta sostitutiva dovuta dal coniuge titolare sarà calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al coniuge.

Rispetto alla previgente formulazione della disposizione normativa è stata introdotta una soglia unica di ricavi e compensi, più elevata, pari a 65.000 euro, indipendentemente dall'attività esercitata.

Il nuovo limite di ricavi/compensi di 65.000 euro va verificato, come si evince dall'espressa previsione normativa, con riferimento al limite dei ricavi conseguiti e dei compensi percepiti nell'anno precedente all'applicazione del regime forfetario. Da ciò consegue che, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia superato la soglia di 30.000 euro di ricavi/compensi al 31 dicembre 2018, ma abbia conseguito/percepito, nel medesimo periodo d'imposta, ricavi/compensi non superiori alla soglia di 65.000 euro (quindi superiori ai limiti imposti dalla vecchia normativa ma inferiori a quelli indicati dalla nuova

previsione della legge di bilancio 2019), può rimanere nel regime forfetario, applicando le disposizioni introdotte dalla legge di bilancio 2019.

Per la verifica dell'eventuale superamento del limite, si deve tener conto del regime contabile applicato nell'anno di riferimento; perciò, ad esempio, coloro che hanno operato in contabilità ordinaria devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il principio di competenza e coloro che hanno applicato il regime semplificato di cui al comma 1 dell'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973 devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il regime di cassa.

Il predetto limite deve essere ragguagliato all'anno nel caso di attività iniziata in corso di anno.

Concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, di cui all'articolo 85 del TUIR, da attribuire in conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 9, comma 3, del TUIR (come disposto dall'articolo 57 del Tuir).

Si è posto il problema se i proventi conseguiti a titolo di diritti d'autore dovranno includersi nel calcolo della soglia di 65.000 euro.

In proposito, l'articolo 53, comma 2, lettera *b)*, del TUIR, considera, inoltre, redditi di lavoro autonomo *“i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali”*.

Data la peculiare natura dei predetti redditi, gli stessi concorreranno alla verifica del limite di 65.000 euro solo se correlati con l'attività di lavoro

autonomo svolta, circostanza che sarà ritenuta sussistente se, sulla base di un esame degli specifici fatti e circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo.

Secondo quanto espressamente previsto nel comma 55, lettera *a)*, non concorrono alla determinazione del limite di riferimento gli ulteriori componenti positivi indicati nelle dichiarazioni fiscali ai sensi del comma 9 dell'articolo 9-*bis* del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96. Trattasi, in particolare, degli indici sintetici di affidabilità fiscale per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni, approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

La successiva lettera *b)* del medesimo comma 55 prevede che quando il contribuente esercita più attività, contraddistinte da codici ATECO differenti, ai fini del diritto all'accesso nel regime forfetario, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.

Pertanto, ad esempio, nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente un'attività di lavoro autonomo e un'attività d'impresa, per l'accesso al regime forfetario si assumerà la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle attività esercitate.

Viceversa, nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente un'attività agricola che rispetta i limiti previsti dall'articolo 32 del TUIR e una o più attività commerciali ad essa connesse, si assumerà esclusivamente la somma dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali esercitate.

2.3. Cause ostative all'applicazione del regime forfetario

A seguito delle modifiche normative intervenute con la legge di bilancio 2019 sono state riformulate le cause ostative previste nelle lettere *d)* e *d-bis)* del

comma 57, mentre le restanti cause ostative previste nelle lettere *a)*, *b)* e *c)* sono rimaste invariate.

2.3.1. Cause ostative di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)* del comma 57

La lettera *a)* del comma 57 dispone che non possono avvalersi del regime forfetario le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito. In questo caso l'incompatibilità con il regime forfetario è *in re ipsa*, ogniqualvolta il regime speciale IVA o di determinazione dei redditi sia un regime obbligatorio *ex lege*.

Come già specificato con circolare n. 10/E del 2016, paragrafo 2.3, non sono compatibili con il regime in esame i regimi speciali IVA e imposte sui redditi riguardanti le seguenti attività:

- agricoltura e attività connesse e pesca (articoli 34 e 34-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972);
- vendita sali e tabacchi (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- commercio dei fiammiferi (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- editoria (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- gestione di servizi di telefonia pubblica (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al d.P.R. n. 640 del 1972 (articolo 74, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);

- agenzie di viaggi e turismo (articolo 74-ter del d.P.R. n. 633 del 1972);
- agriturismo (articolo 5, comma 2, della legge n. 413 del 1991);
- vendite a domicilio (articolo 25-bis, sesto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973);
- rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36 del D.L. n. 41 del 1995);
- agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (articolo 40-bis del D.L. n. 41 del 1995).

L'esercizio di un'attività esclusa dal regime forfetario, in quanto soggetta a un regime speciale IVA o espressiva, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato con modalità forfetarie, preclude l'applicazione della disciplina qui in esame per tutte le altre attività anche se non soggette a un regime speciale.

Tuttavia, i produttori agricoli, che rispettano i limiti previsti all'articolo 32 del TUIR, sono titolari di reddito fondiario e, pertanto, non esercitando l'attività d'impresa, possono applicare il regime forfetario per le altre attività che intendono svolgere.

Nel caso in cui il contribuente, avendone facoltà, opti per applicare l'IVA nei modi ordinari, è ammessa l'applicazione del regime forfetario, a condizione che l'opzione sia stata esercitata nell'anno d'imposta precedente a quello di applicazione del regime forfetario.

Ad esempio, l'attività di agriturismo disciplinata dall'articolo 5, comma 2, della legge 413 del 1991 può essere attratta al regime forfetario qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari (cfr. circolare 7/E del 2008, paragrafo 2.2).

Si pensi ancora al caso dell'imprenditore che applica il regime del margine con il metodo analitico o forfetario ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del D.L. n. 41 del 1995, al quale sarà consentito, previa opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari in riferimento all'esercizio dell'intera attività e non alle singole operazioni, di applicare il regime forfetario.

Si conferma, infine, quanto specificato con circolare n. 10/E del 2016, paragrafo 2.3, in merito all'incompatibilità del regime forfetario con il regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. *Patent Box*), istituito dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014.

Nessuna modifica hanno subito le cause ostative di cui alla lettera *b*) del comma 57, nella quale si dispone che non possono avvalersi del regime forfetario i soggetti non residenti, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicurano un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto, e alla successiva lettera *c*), nella quale si dispone che non possono avvalersi del regime forfetario i soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati e relative porzioni o di terreni edificabili (di cui all'articolo 10, comma 1, numero 8), del d.P.R. n. 633 del 1972), ovvero cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi (di cui all'articolo 53, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 427 del 1993).

2.3.2. Cause ostative di cui alle lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57

Come evidenziato in precedenza, le lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57 sono state oggetto di rilevanti modifiche da parte dell'articolo 1, comma 9, della legge n. 145 del 2018 e dell'articolo 1-*bis*, comma 3, del D.L. n. 135 del 2018.

La sopraggiunta modifica normativa, che ha comportato, da un lato, l'estensione dell'ambito di applicazione del regime forfetario e, dall'altro lato, la previsione di nuove cause ostative, impone di valutare le cause ostative di cui alle lettere *d)* e *d-bis)* alla luce della sopraggiunta *ratio legis*, che consiste nell'*"evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo"*, al duplice fine di individuarne il relativo ambito di applicazione e di stabilire il momento in cui le stesse operano, se con riferimento all'anno o agli anni precedenti oppure a quello di applicazione del regime forfetario.

Le predette cause ostative hanno natura di circostanze inibenti l'ingresso o la permanenza nel regime forfetario e sono finalizzate a evitare l'insorgere di potenziali condotte evasive.

In particolare, la lettera *d)* del comma 57 prevede che non possono avvalersi del regime forfetario gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del TUIR, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

La vigente formulazione della lettera *d*) in commento si discosta da quella previgente: per l'aggiunta delle imprese familiari, per la soppressione dell'espresso riferimento alle società a responsabilità limitata di cui all'articolo 116 del TUIR e per la previsione, in via generalizzata, del controllo diretto o indiretto di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, ma a condizione che esercitino attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Continuano a essere espressamente escluse dalla formulazione letterale le partecipazioni nelle società per azioni, in accomandita per azioni e residenti all'estero.

Al riguardo la relazione illustrativa alla legge di bilancio 2019 specifica che le modifiche rispondono alla *ratio* di evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte.

A tal proposito, giova ricordare che *ratio* della previgente formulazione normativa era di evitare che redditi appartenenti alla stessa categoria, d'impresa o di lavoro autonomo, conseguiti nello stesso periodo d'imposta e imputabili al medesimo contribuente fossero assoggettati a due diversi regimi di tassazione (cfr. risoluzione n. 146/E del 2009).

La nuova *ratio*, al pari della precedente, evita l'assoggettamento a diversi regimi di tassazione dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo conseguiti; tuttavia, l'effetto segregativo è ora più accentuato, al fine di evitare il frazionamento delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte.

La nuova formulazione letterale della lettera *d*), letta perciò alla luce della menzionata *ratio legis*, porta a ritenere che la causa ostativa non operi solo a condizione che il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del

regime stesso, provveda preventivamente a rimuoverla, fatto salvo quanto si dirà *infra* con specifico riferimento alla partecipazione nelle s.r.l.

Ad esempio, nel caso in cui il contribuente possieda delle quote in una società in nome collettivo, se lo stesso cede le quote possedute nella s.n.c. entro la fine dell'anno precedente potrà applicare il regime forfetario a decorrere dall'anno successivo e ciò a prescindere che il contribuente inizi una nuova attività o prosegua un'attività già svolta.

Stesso ragionamento vale per la partecipazione in altre società di persone, in associazioni, in imprese familiari, in aziende coniugali; discorso a parte vale, come già detto, per le s.r.l., su cui si veda *infra*.

In considerazione della pubblicazione della legge di bilancio del 2019 nella Gazzetta Ufficiale Serie generale n. 302 del 31 dicembre 2018 e in ossequio a quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, della Legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), qualora alla predetta data il contribuente si trovasse in una delle condizioni tali da far scattare l'applicazione della causa ostativa in esame già a partire dal 2019, lo stesso potrà comunque applicare nell'anno 2019 il regime forfetario, ma dovrà rimuovere la causa ostativa entro la fine del 2019, a pena di fuoriuscita dal regime forfetario dal 2020.

Le operazioni di realizzo delle partecipazioni al fine di applicare il regime forfetario non sono censurabili ai fini dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, trattandosi di comportamenti volti a rimuovere le cause ostative prima di applicare il regime, rispettandone in tal modo la *ratio* sottostante. Va da sé che si deve trattare di reali fenomeni realizzativi delle partecipazioni e non di condotte in tutto o in parte simulate.

Nella differente ipotesi, invece, in cui il contribuente applichi il regime forfetario e la causa ostativa sopraggiunga in corso d'anno a seguito di

acquisizione per eredità delle partecipazioni, lo stesso, qualora non la rimuova entro la fine dell'anno, fuoriuscirà dal regime forfetario dall'anno successivo ai sensi di quanto disposto dal comma 71.

La causa ostativa prevista dalla lettera *d*) del comma 57 può essere esaminata suddividendola in due parti.

In primo luogo, la stessa impedisce l'applicazione del regime forfetario agli esercenti attività d'impresa arti o professioni che contemporaneamente all'esercizio dell'attività, partecipano a società di persone, associazioni o imprese familiari di cui all'articolo 5 del TUIR.

Per associazioni si intendono le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, di cui all'articolo 5, comma 3, lettera *e*), del TUIR.

Coerentemente con l'allargamento dell'ambito di applicazione del regime forfetario alle aziende coniugali (su cui si veda *supra* il paragrafo 2.2), si ritiene che la causa ostativa trovi applicazione anche nel caso di partecipazioni ad aziende coniugali.

Si ritiene che costituisca causa ostativa l'esercizio di società di fatto che svolgono un'attività commerciale in quanto equiparate alle società in nome collettivo e il possesso di partecipazioni a titolo di nuda proprietà, non essendo lo stesso espressamente escluso dalla disposizione normativa in commento e non risultando in contrasto con la menzionata *ratio legis*.

Si ritiene poi che non costituisca causa ostativa la partecipazione in società semplici, tranne nei casi in cui le stesse producano redditi di lavoro autonomo o, in fatto, d'impresa.

In secondo luogo, il comma 57, lettera *d*), vieta l'applicazione del regime agevolato ai contribuenti che controllano direttamente o indirettamente società a

responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Pertanto, affinché operi tale causa ostativa è necessaria la compresenza:

1) del controllo diretto o indiretto di società a responsabilità limitata o di associazioni in partecipazione e

2) dell'esercizio da parte delle stesse di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

In assenza di una delle predette condizioni, la causa ostativa non opera e il contribuente può applicare o permanere nel regime forfetario.

Con riferimento al momento in cui la causa ostativa riguardante le partecipazioni in s.r.l. opera, assumerà rilevanza l'anno di applicazione del regime e non l'anno precedente, dal momento che solo nell'anno di applicazione del regime si potrà verificare, sulla base di quanto si dirà *infra*, la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfetario.

Alla luce della più volte citata *ratio legis*, per la definizione di controllo, diretto e indiretto, occorre riferirsi all'articolo 2359, primo e secondo comma, del codice civile. Ai sensi del primo comma sono considerate società controllate:

- “1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa”.

Pertanto, ad esempio, la causa ostativa opererà nel caso di partecipazione da parte di un contribuente che applichi il regime forfetario al 50 per cento in una società a responsabilità limitata perché risulta integrato il numero 2) del primo comma del citato articolo 2359 del codice civile.

Il controllo indiretto è specificato al secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, secondo cui: *“Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi”*.

Nell'ambito delle persone interposte andranno ricompresi i familiari di cui all'articolo 5, comma 5, del TUIR, secondo cui: *“Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”*.

Pertanto, ad esempio, la causa ostativa opererà nel caso in cui la moglie del contribuente che applica il regime forfetario detiene una partecipazione pari al 50 per cento in una società a responsabilità limitata (che esercita attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dal predetto contribuente), perché risulta integrato il combinato disposto di cui al primo comma, numero 2), e secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile.

La lettera *d)* in esame richiede, inoltre, per l'attivazione della causa ostativa, che la società a responsabilità limitata o l'associazione in partecipazione esercitino attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni.

Considerata la *ratio legis* sottesa alla predetta causa ostativa, occorre avere in ogni caso riguardo alle attività effettivamente svolte in concreto dal contribuente e dalla società a responsabilità limitata controllata,

indipendentemente dai codici ATECO 2007 dichiarati, per valutarne la correlazione.

Al fine di individuare parametri di riferimento oggettivi, nell'ipotesi di attività esercitate dalla società a responsabilità limitata appartenenti di fatto alla medesima sezione ATECO di quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario, la riconducibilità diretta o indiretta delle due attività economiche esercitate si riterrà sussistente ogniqualvolta la persona fisica che usufruisce del regime forfetario effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva alla società a responsabilità limitata direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.

Di conseguenza, non saranno ritenute "*attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili*" tutte le attività autonomamente esercitate dalla società a responsabilità limitata, condizione che sarà ritenuta sussistente, oltre che in assenza di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, anche – se del caso – nelle ipotesi in cui i costi dei predetti beni e servizi non fossero fiscalmente deducibili.

Non saranno, inoltre, ritenute "*attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili*" tutte le attività esercitate dalla società a responsabilità limitata avvalendosi anche di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, ma che siano classificabili in una sezione ATECO differente da quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario.

Assumeranno esclusiva rilevanza non le sezioni ATECO e i conseguenti codici ATECO formalmente dichiarati dal contribuente e dalla s.r.l. controllata, ma quelli attribuibili in base alle attività effettivamente esercitate.

Pertanto, ad esempio, la causa ostativa in esame non opererà qualora una persona fisica che applica il regime forfetario e svolge effettivamente un'attività ricadente nella sezione M (attività professionali, scientifiche e tecniche) effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi a una società a responsabilità limitata dalla stessa controllata che svolge effettivamente un'attività ricadente nella sezione J (servizi di informazione e comunicazione).

Viceversa, qualora le cessioni di beni o le prestazioni di servizi siano effettuate dal contribuente in regime forfetario a una società a responsabilità limitata controllata che svolge effettivamente un'attività ricadente nella medesima sezione in cui ricade l'attività effettivamente svolta dal contribuente che applica il regime forfetario, lo stesso fuoriuscirà dal regime forfetario l'anno successivo.

La lettera *d-bis*) del comma 57 è stata riformulata prevedendo che non possono avvalersi del regime forfetario le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Tale ultimo inciso è stato aggiunto dall'articolo 1-*bis*, comma 3, del decreto legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12.

La previgente formulazione della lettera *d-bis*) non consentiva di avvalersi del regime forfetario ai soggetti che nell'anno precedente avessero percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di

cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000 euro, la cui verifica era irrilevante se il rapporto di lavoro fosse cessato.

Come indicato nella relazione illustrativa, la nuova causa ostativa contenuta nella citata lettera *d-bis*) risponde alla *ratio* di evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo, prevedendo a tal fine un periodo di sorveglianza.

A differenza della precedente causa ostativa che faceva espresso riferimento alla verifica della percezione di redditi di lavoro dipendente e assimilati nell'anno precedente, la nuova causa ostativa fa riferimento all'attività esercitata "*prevalentemente*" nei confronti di datori di lavoro ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad essi riconducibili con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.

Di conseguenza, la verifica del requisito della prevalenza va effettuata solo al termine del periodo d'imposta.

Si consideri, ad esempio, un contribuente che abbia avuto un rapporto di lavoro concluso nel 2018; lo stesso può applicare il regime forfetario nel 2019, ma se alla fine del 2019 risulta che ha fatturato prevalentemente nei confronti del suo precedente datore di lavoro ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad esso riconducibili dovrà fuoriuscire dal regime forfetario nel 2020.

I parametri cui fare riferimento per il calcolo della prevalenza sono i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nei confronti dei datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o nei confronti dei quali il contribuente abbia svolto la propria attività lavorativa negli ultimi due periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.

Il requisito della prevalenza andrà inteso in senso assoluto, con la conseguenza che, per integrare la causa ostativa, occorrerà che i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro ovvero dei soggetti a essi riconducibili siano in ogni caso superiori al 50 per cento.

La causa ostativa non si applica qualora la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta anteriormente ai due periodi d'imposta precedenti a quello di applicazione del regime forfetario.

Perciò, ad esempio, se un soggetto entra nel regime forfetario nel 2019 ed esercita prevalentemente o esclusivamente la sua attività nei confronti dell'ex datore di lavoro con il quale il rapporto di lavoro è cessato anteriormente al 1° gennaio 2017, tale circostanza non rappresenta una causa ostativa all'applicazione del regime forfetario, essendo oramai trascorso il periodo di sorveglianza biennale previsto dalla disposizione normativa.

Circa l'interpretazione della locuzione "*datori di lavoro*", in linea con quanto previsto dalla previgente formulazione normativa, la relazione illustrativa ha chiarito che la lettera *d-bis* ricomprende nel suo ambito di applicazione i soggetti che hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del TUIR.

Tuttavia, alla luce della *ratio legis* ispiratrice della causa ostativa in esame, occorre effettuare alcune distinzioni.

In particolare, con specifico riferimento ai pensionati che percepiscono redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 49, comma 2, del TUIR, gli stessi non incorreranno nella causa ostativa in esame ogniqualvolta il pensionamento sia obbligatorio ai termini di legge.

La causa ostativa si applicherà viceversa nei casi di interruzione del rapporto di lavoro (ad esempio: licenziamenti, dimissioni ecc.) e di prosecuzione

con l'ex datore di lavoro ovvero con soggetti direttamente o indirettamente a esso riconducibili dell'esercizio prevalente dell'attività di impresa o di lavoro autonomo, usufruendo del regime forfetario.

Per quanto riguarda poi i percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50 del TUIR, occorre verificare se si possano considerare i soggetti erogatori quali "datori di lavoro" nel senso voluto dalla causa ostativa.

A questo proposito, non rientrano in ogni caso nell'ambito di applicazione della causa ostativa, i percettori dei redditi di cui all'articolo 50, comma 1, lettere *c), d), f), g), h), h-bis), i)* ed *l)*, del TUIR, ferma ovviamente restando la loro corretta qualificazione ai fini fiscali.

Viceversa, vi rientrano i percettori di redditi di cui all'articolo 50, comma 1, lettere *a), b)* ed *e)*, del TUIR.

Si tratta, in particolare, dei percettori delle seguenti categorie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente:

- compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;
- indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge debbono essere riversati allo Stato;

- compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del d.P.R. 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Nell'ambito della categoria dei percettori di redditi di cui alla restante lettera *c-bis*), si ritiene che solo i revisori e i sindaci di società non rientrino nell'ambito di applicazione della causa ostativa, data l'intrinseca natura dell'attività svolta; viceversa, le altre categorie di percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ivi previste vi rientrano (amministratori, collaboratori ecc.).

Nella particolare ipotesi in cui, prima dell'entrata in vigore della lettera *d-bis*) in esame, il contribuente conseguiva sia redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) sia redditi di lavoro dipendente (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, la causa ostativa in esame non potrà trovare applicazione se i due rapporti di lavoro persistono senza modifiche sostanziali per l'intero periodo di sorveglianza. In tal caso, non può verificarsi alcuna trasformazione di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo che la causa ostativa intende evitare, permanendo immutato l'assetto negoziale antecedente la modifica normativa.

Si pensi al caso di un contribuente che svolge l'attività di "continuità assistenziale" (*ex guardia medica*) e l'attività di medicina generale, fornendo assistenza ai propri mutuari nell'ambito del distretto dell'ASL di competenza. Dallo svolgimento dell'attività di guardia medica ritrae un reddito di lavoro

dipendente, mentre dallo svolgimento dell'attività di assistenza ai mutuatari ritrae un reddito di lavoro autonomo dalla medesima ASL di competenza.

In tal caso, qualora il duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente) permanga senza subire alcuna modifica sostanziale, non potrà applicarsi la causa ostantiva in esame.

Eventuali comportamenti posti in essere nel periodo d'imposta 2018 nelle more dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2019 volti a modificare le condizioni del duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente o assimilato) al fine di traslare una quota di redditi percepiti dalla tipologia di redditi di lavoro dipendente o assimilati a quella di redditi di lavoro autonomo per poter usufruire nel 2019 del regime forfetario sulla maggiore quota di redditi di lavoro autonomo saranno oggetto di sindacato ai fini dell'abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000.

Per quanto riguarda la locuzione utilizzata dalla causa ostantiva in esame riguardante i *"soggetti direttamente o indirettamente riconducibili"* ai datori di lavoro, si tratta dei soggetti controllanti, controllati e collegati ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Nell'ambito delle persone interposte di cui al secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, andranno ricompresi i familiari di cui all'articolo 5, comma 5, del TUIR, secondo cui: *"Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado"*.

La finalità di questa parte della causa ostantiva appare chiara: estenderne l'ambito di applicazione anche ai soggetti controllanti, controllati o collegati, al fine di evitarne agevoli aggiramenti, che sarebbero stati possibili qualora si fosse fatto esclusivo riferimento al datore di lavoro, quale soggetto giuridico.

A seguito delle modifiche apportate alla lettera *d-bis*) del comma 57 da parte dell'articolo 1-*bis*, comma 3, del D.L. n. 135 del 2018, la suddetta causa ostativa non opera nei confronti dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Tale esclusione è limitata ai soli lavoratori autonomi, i quali, pertanto, pur lavorando con carattere di prevalenza nei confronti di soggetti presso i quali hanno svolto l'attività di tirocinante, possono, in presenza degli altri requisiti previsti dalla disposizione normativa, applicare il regime forfetario.

Si evidenzia, da ultimo, che per quanto riguarda le modalità di applicazione del regime forfetario restano invariati i chiarimenti forniti nel paragrafo 2.4. della circolare n. 10/E del 2016.

3. APPLICAZIONE E DISAPPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO

3.1. Passaggio dal regime semplificato al regime forfetario

Come già precisato con circolare n. 11/E del 2017, il regime di cassa rappresenta il regime naturale dei soggetti che esercitano un'attività d'impresa e che siano in possesso dei requisiti previsti dal comma 1 dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Possano accedere al regime semplificato per cassa anche i soggetti il cui regime naturale è quello forfetario.

Tali contribuenti devono a tal fine esprimere una specifica opzione secondo quanto previsto dal comma 70 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

Di regola, l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime scelto.

Tuttavia, con risoluzione n. 64/E del 2018, è stato chiarito che il contribuente che, pur possedendo i requisiti previsti per l'applicazione del regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014, abbia optato per i regimi di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973, può passare al regime forfetario senza attendere il decorso di un triennio, anche qualora abbia scelto la particolare modalità di registrazione di cui al comma 5 del predetto articolo 18, in quanto trattasi di due regimi naturali dei contribuenti minori.

Il contribuente che nel 2018 si è avvalso del regime contabile semplificato per le imprese minori, di cui all'articolo 18 del decreto del d.P.R. n. 600 del 1973, optando, altresì, per la semplificazione prevista dal comma 5 del medesimo articolo 18, e che dal 1° gennaio 2019 intenda avvalersi del regime forfetario, deve registrare entro il 31 dicembre 2018 tutti i componenti positivi e negativi di reddito per i quali, alla data del 31 dicembre 2018, non è ancora intervenuta la registrazione, affinché gli stessi concorrano alla tassazione nel periodo d'imposta 2018.

Ai fini del calcolo del limite dei 65.000 euro per l'ingresso nel regime forfetario, tuttavia, rilevano i soli componenti positivi effettivamente incassati nel 2018, mentre quelli non ancora percepiti concorreranno nel periodo d'imposta in cui si realizza l'effettiva percezione.

Pertanto, i contribuenti possono sempre transitare dal regime semplificato al forfetario se in possesso dei requisiti per la sua applicazione. In tal caso, infatti, il contribuente passa da un regime naturale a un altro regime naturale.

Peraltro, qualora un contribuente nell'anno 2018 era in regime semplificato perché non presentava i requisiti ai fini dell'applicazione del regime forfetario (ricavi/compensi superiori alle soglie previste oppure perché vi erano elementi inibenti – non più previsti dalla nuova normativa – come la presenza di beni strumentali il cui costo complessivo era superiore a 20.000 euro), lo stesso contribuente può applicare il regime forfetario a partire dal 2019, essendo venute meno le cause di esclusione. A tal fine, come già detto, non occorre alcuna comunicazione preventiva o successiva e non è necessario esercitare una specifica opzione.

3.2. Passaggio dal regime ordinario, per opzione, al regime forfetario

Tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime forfetario dalla legge di stabilità per il 2019, i soggetti che nel 2018 erano in regime ordinario possono effettuare il passaggio dalla contabilità ordinaria, scelta per opzione, al regime forfetario, senza attendere il decorso del triennio previsto per gli esercizi delle opzioni IVA.

Infatti, come indicato con circolare n. 11/E del 2017: “... *l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime scelto. L'articolo 1 del d.P.R. n. 442 del 1997, tuttavia, consente 'la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative'*”.

3.3. Disapplicazione per legge

Ai sensi del comma 71 della legge n. 190 del 2014, il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno il requisito di cui al comma 54 ovvero si verifica una delle cause ostative previste dal comma 57.

A differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio di cui al D.L. n. 98 del 2011, non è contemplata la cessazione del regime in corso d'anno.

3.4. Disapplicazione a seguito di accertamento

Ai sensi del comma 74, il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui, a seguito di accertamento divenuto definitivo, viene meno la condizione di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle cause ostative indicate al comma 57.

Ciò significa che la definitività dispiega effetti, ai fini della permanenza nel regime, dall'anno successivo a quello al quale è riferita la violazione. Pertanto, qualora un accertamento relativo all'anno di imposta 2019 dovesse rendersi definitivo nel 2024, il regime forfetario si considererà cessato già a decorrere dal 2020.

In ogni caso, la disposizione normativa in esame non deroga ai termini di cui all'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973.

4. CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO

4.1. Semplificazioni e adempimenti ai fini IVA

Il comma 58 stabilisce che i contribuenti in regime forfetario non addebitano l'IVA in rivalsa né esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni. Le fatture emesse non devono, pertanto, recare l'addebito dell'imposta.

Ai sensi del successivo comma 59, gli stessi sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi contabili e dichiarativi previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972, ossia dalla:

- registrazione delle fatture emesse (articolo 23 del d.P.R. n. 633 del 1972);
- registrazione dei corrispettivi (articolo 24 del d.P.R. n. 633 del 1972);
- registrazione degli acquisti (articolo 25 del d.P.R. n. 633 del 1972);
- tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39 d.P.R. n. 633 del 1972), fatta eccezione per le fatture e i documenti di acquisto e le bollette doganali di importazione;
- dichiarazione annuale IVA (articolo 8 del d.P.R. n. 322 del 1998).

I soggetti che applicano il regime forfetario sono poi esonerati dall'applicazione delle disposizioni relative all'obbligo di emissione della fatturazione elettronica (articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 127 del 2015).

Continua, viceversa, a rimanere obbligatoria la fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione.

I contribuenti che applicano il regime forfetario restano soggetti agli obblighi di:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali; in caso di ricezione di fatture elettroniche non sussiste l'obbligo di conservazione digitale delle stesse, anche qualora abbiano volontariamente comunicato ai cedenti/prestatori il loro indirizzo telematico o abbiano provveduto a registrare la PEC o il codice destinatario, abbinandoli univocamente alla loro partita IVA mediante utilizzo del servizio di registrazione offerto dall'Agenzia delle entrate. Resta, in tale evenienza, l'obbligo di conservazione del documento cartaceo;
- certificazione dei corrispettivi, fatta eccezione per le attività esonerate ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, purché, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'articolo 24 del d.P.R. n. 633 del 1972;
- integrazione delle fatture per le operazioni di cui risultino debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione dell'imposta relativa.

Si evidenzia, infine, che tutti i contribuenti che, nelle more della pubblicazione della presente circolare, non hanno applicato il regime forfetario pur avendone i requisiti e, di conseguenza, abbiano applicato l'IVA con le modalità ordinarie della rivalsa e della detrazione, possono emettere una nota di variazione, ai sensi del combinato disposto degli articoli 26, commi 3 e 7, e 21, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, per correggere i dati della fattura, da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini IVA, che il

cessionario/committente dovrà registrare, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o al prestatore a titolo di rivalsa.

Si rinvia al paragrafo 4 della circolare 4 aprile 2016, n. 10/E in relazione alle ulteriori caratteristiche del regime forfetario che non hanno subito alcuna modifica ad opera della legge di bilancio del 2019.

4.2. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi

I soggetti che applicano il regime forfetario:

- sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie (comma 69);
- sono esclusi dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (articolo 2, comma 1, lettera *b*), del D.M. 23 marzo 2018 e articolo 2, comma 1, lettera *b*), del D.M. 28 dicembre 2018);
- non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, ivi comprese le addizionali regionali e provinciali, pur essendo obbligati a indicare in dichiarazione il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti emolumenti senza operare, all'atto del pagamento, la relativa ritenuta d'acconto; è tuttavia facoltà degli stessi operare le ritenute alla fonte, senza che tale comportamento costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfetario;
- non sono soggetti alla ritenuta d'acconto in relazione ai ricavi o compensi percepiti; a tal fine dovranno rilasciare un'apposita dichiarazione al sostituto dalla quale risulti che il reddito cui le somme percepite afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva in esame. Tuttavia, qualora abbiano erroneamente subito delle ritenute

e non sia più possibile correggere l'errore, le stesse potranno essere chieste a rimborso, con le modalità previste all'articolo 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, ovvero, in alternativa, scomputate in dichiarazione, a condizione che le stesse siano state regolarmente certificate dal sostituto d'imposta.

I contribuenti che applicano il regime forfetario sono tenuti a conservare i documenti emessi e ricevuti, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 22 del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché a presentare la dichiarazione dei redditi nei termini e con le modalità previste dal d.P.R. n. 322 del 1998.

Inoltre, i predetti contribuenti sono obbligati alla presentazione della certificazione unica per la certificazione delle ritenute previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro.

Il comma 73 prevede che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate recante approvazione dei modelli da utilizzare per la dichiarazione dei redditi, siano individuati, per i contribuenti che applicano il regime forfetario, specifici obblighi informativi relativamente all'attività svolta.

4.3. Determinazione del reddito imponibile

Il comma 64 stabilisce che chi applica il regime forfetario determina *“il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività nella misura indicata nell'allegato n. 4 annesso alla presente legge, diversificata a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata”*.

Di seguito i coefficienti di redditività, distinti per codice ATECO, da applicare ai ricavi conseguiti e ai compensi percepiti nel periodo di imposta, calcolati in base al criterio di cassa.

| Progressivo | Gruppo di settore | Codici attività ATECO 2007 | Redditività |
|-------------|--|--|-------------|
| 1 | Industrie alimentari e delle bevande | (10-11) | 40% |
| 2 | Commercio all'ingrosso e al dettaglio | 45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9 | 40% |
| 3 | Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande | 47.81 | 40% |
| 4 | Commercio ambulante di altri prodotti | 47.82 - 47.89 | 54% |
| 5 | Costruzioni e attività immobiliari | (41 - 42 - 43) - (68) | 86% |
| 6 | Intermediari del commercio | 46.1 | 62% |
| 7 | Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione | (55-56) | 40% |
| 8 | Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi | (64-65-66) - (69-70-71-72-73-74-75) - (85) - (86-87-88) | 78% |
| 9 | Altre attività economiche | (01 - 02 - 03) - (05 - 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 39) - (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99) | 67% |

Le spese sostenute nello svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione rilevano, dunque, in base alla percentuale di redditività attribuita, in via presuntiva, all'attività effettivamente esercitata.

Conseguentemente, in presenza di ricavi e compensi derivanti dal contemporaneo esercizio di attività riconducibili a codici ATECO diversi, il contribuente determina l'imponibile lordo applicando ai ricavi/compensi imputabili a ciascuna attività il relativo coefficiente di redditività.

Qualora il contribuente consegua proventi a titolo di diritti d'autore, ai sensi dell'articolo 53, comma 2, lettera *b)*, del TUIR, anche se effettivamente correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, rimangono ferme le modalità di tassazione degli stessi previste dal comma 8 del successivo articolo 54.

Dal reddito sono deducibili i contributi previdenziali dovuti per legge, compresi i contributi previdenziali versati per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, nonché quelli versati per conto dei collaboratori non fiscalmente a carico, a condizione che il titolare non abbia esercitato nei loro confronti il diritto di rivalsa.

Al riguardo, si evidenzia che, qualora i contributi versati siano superiori al reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato applicando i coefficienti di redditività, l'eccedenza può essere dedotta dal reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 10 del TUIR.

L'eventuale eccedenza dei contributi previdenziali e assistenziali versati da un contribuente che applica il regime forfetario e che sia fiscalmente a carico può essere dedotta, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del TUIR, dai familiari indicati nell'articolo 433 del codice civile.

Il comma 68 consente al contribuente che applica il regime forfetario di utilizzare le perdite fiscali pregresse riportate nei periodi precedenti in deduzione dal reddito determinato secondo le modalità indicate nel comma 64.

Con riferimento al riporto delle perdite fiscali, l'articolo 1, commi da 23 a 26, della legge di bilancio 2019 ha apportato una sostanziale modifica all'articolo 8 del TUIR.

In particolare, è stato equiparato il trattamento fiscale delle perdite d'impresa in contabilità semplificata a quelle in contabilità ordinaria, introducendo, per entrambe le fattispecie, un limite quantitativo, ovvero le

sudette perdite possono essere riportate senza limiti di tempo, ma con possibilità di utilizzo in misura non superiore all'80% del reddito imponibile dichiarato nei successivi periodi d'imposta, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Le perdite delle imprese in fase di *start-up*, nei primi 3 anni d'attività, invece sono riportabili senza limiti temporali ai sensi dell'articolo 84, comma 2, del TUIR.

Le perdite realizzate nell'esercizio di arti e professioni continuano ad essere compensate con altri redditi prodotti nello stesso periodo d'imposta; l'eventuale eccedenza non è riportabile.

Le nuove disposizioni normative riguardanti il riporto delle perdite fiscali per i soggetti IRPEF entrano in vigore a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017.

È previsto, inoltre, un regime transitorio di utilizzo delle perdite fiscali limitatamente ai soggetti in contabilità semplificata. In particolare:

- le perdite fiscali del periodo d'imposta 2018 sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta 2019 e 2020 in misura non superiore, rispettivamente, al 40% e al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- le perdite fiscali del periodo d'imposta 2019 sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Per quanto riguarda invece le perdite fiscali maturate nel 2017, considerata la previgente disciplina che non prevedeva la riportabilità in avanti delle perdite

non utilizzate in compensazione di altri redditi nello stesso periodo d'imposta 2017, è prevista una ulteriore disposizione transitoria volta a recuperare la parte eccedente non compensata.

In particolare, le suddette eccedenze sono utilizzate come segue:

- in compensazione dei redditi di impresa del 2018 e del 2019, entro i limiti del 40% del loro ammontare;
- in compensazione del reddito d'impresa del 2020, entro il 60% del loro ammontare.

Con specifico riferimento alla disciplina del regime forfetario, alla luce delle modifiche del comma 3 dell'articolo 8 del TUIR, le perdite fiscali d'impresa realizzate dai predetti soggetti prima dell'applicazione del citato regime, realizzate nei periodi di applicazione della contabilità ordinaria, risultano utilizzabili esclusivamente in abbattimento del reddito d'impresa e sono riportabili senza limiti di tempo, in misura non superiore all'80 per cento dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta.

Diversamente, qualora le perdite fiscali realizzate dai predetti soggetti prima dell'applicazione del citato regime si riferiscano a periodi d'imposta in cui gli stessi possedevano i requisiti delle imprese minori, di cui all'articolo 66 del TUIR, si ritiene che solo le perdite fiscali maturate a partire dal periodo d'imposta 2017 - in considerazione delle precisazioni contenute nella relazione illustrativa - possano essere oggetto di riporto sulla base delle nuove modalità indicate nell'articolo 8, comma 3, del TUIR e nel rispetto del peculiare regime transitorio.

Le perdite fiscali realizzate nell'esercizio di arti e professioni, invece, non potendo essere portate a nuovo negli esercizi successivi, non influenzano il reddito d'impresa realizzato nel periodo di applicazione del regime forfetario.

Le perdite maturate nel periodo di applicazione del “regime dei contribuenti minimi” di cui alla L. n. 244 del 2007 e del “regime fiscale di vantaggio” di cui al DL n. 98 del 2011, infine, possono essere scomutate dal reddito forfetario - qualunque sia stato il tipo di attività (impresa o lavoro autonomo) esercitata - nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero ammontare che trova capienza (cfr. risoluzione n. 123/E del 30 novembre 2010).

4.4. Applicazione dell'imposta sostitutiva

Una volta determinato il reddito imponibile, con le modalità sopra descritte, il contribuente forfetario applica un'unica imposta, nella misura del 15 per cento, sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP. Per le *start up* la misura dell'imposta sostitutiva è ridotta al 5 per cento per i primi cinque periodi d'imposta, purché siano rispettate le condizioni di cui al comma 65.

Nel caso di imprese familiari di cui all'articolo 5, comma 4, del TUIR, il comma 64 precisa che l'imposta sostitutiva, applicata sul reddito al lordo dei compensi dovuti dal titolare al coniuge e ai suoi familiari, è dovuta dall'imprenditore.

Il contribuente potrà scomutare le detrazioni d'imposta complessivamente spettanti dall'imposta lorda emergente dal quadro RN, nel caso in cui percepisca altre categorie di reddito.

Gli acconti e il saldo dell'imposta sostitutiva così determinata sono versati con le modalità ed entro i termini ordinari stabiliti per il versamento degli acconti e del saldo IRPEF, utilizzando nel modello F24 i codici tributo istituiti con risoluzione n. 59/E del 11 giugno 2015. Si applicano, quindi, tutte le disposizioni

vigenti in materia di versamenti a saldo e in acconto, compensazione e rateazione dell'IRPEF.

5. SANZIONI

Il comma 74 rinvia per l'attività di accertamento, di riscossione, per le sanzioni e il contenzioso, alle disposizioni vigenti, per quanto compatibili, in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e di imposta regionale sulle attività produttive.

Il medesimo comma dispone un aggravio delle sanzioni nel caso di infedele indicazione dei dati attestanti i requisiti e le condizioni per applicare il regime di cui al comma 54, delle cause ostative di cui al comma 57 ovvero di quelle che consentono l'applicazione del regime di favore previsto per le nuove attività dal comma 65. In tale evenienza, infatti, le sanzioni disposte dal d. lgs. n. 471 del 1997 sono maggiorate del 10 per cento se il maggior reddito accertato supera del 10 per cento quello dichiarato.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Antonino Maggiore

firmato digitalmente

ALLEGATO 3 – Art. 11, comma 1, lett. a), della L. 27 luglio 2000, n. 212

Legge del 27/07/2000 n. 212 -

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000

Articolo 11

Diritto di interpello (1).

Articolo 11 - Diritto di interpello (1).

In vigore dal 01/01/2016

Modificato da: Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 156 Articolo 1

1. Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:

a) applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e di cui all'articolo 2 del medesimo decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147;

b) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;

c) l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie.

2. Il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

3. L'amministrazione risponde alle istanze di cui alla lettera a) del comma 1 nel termine di novanta giorni e a quelle di cui alle lettere b) e c) del medesimo comma 1 ed a quelle di cui al comma 2 nel termine di centoventi giorni. La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. Tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante.

4. Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2.

5. La presentazione delle istanze di cui ai commi 1 e 2 non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

6. L'amministrazione provvede alla pubblicazione mediante la forma di circolare o di risoluzione delle risposte rese nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. Resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti.

(1) Vedasi anche gli artt. da 2 a 6 del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 156. Per la sospensione dei termini vedi anche art. 67 D.L. 18.17/03/2020.

ALLEGATO 4 – Risoluzione 15 luglio 2020, n. 41/E

RISOLUZIONE N. 41/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali

Roma, 15 luglio 2020

**OGGETTO: Regime fiscale dei compensi erogati ai sostituti medici in
continuità assistenziale**

QUESITO

Il contribuente istante, nel rappresentare di svolgere l'attività di sostituto medico in continuità assistenziale (c.d. guardia medica), chiede di conoscere quale sia la misura della ritenuta d'acconto applicabile sui compensi che sono erogati dalle ASL per lo svolgimento di tale attività professionale.

La richiesta di chiarimenti scaturisce dall'incertezza sull'esatta collocazione dei proventi professionali in una delle categorie reddituali individuate nell'articolo 6 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le somme erogate in favore dei sostituti medici in continuità assistenziale vadano classificati come reddito di lavoro autonomo occasionale, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera l), del Tuir.

Conseguentemente, ai sensi dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 sugli stessi è da applicarsi la ritenuta nella misura del 20 per cento, salva l'ipotesi in cui il contribuente si avvalga del regime forfetario, nel qual caso le somme erogate non sono soggette alla predetta ritenuta d'acconto IRPEF, ai sensi dall'articolo 1, comma 67, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, recante norme in materia di "Riordino della disciplina in materia sanitaria" stabilisce, tra l'altro, che il rapporto tra il Servizio Sanitario Nazionale (in seguito, anche SSN), i medici di medicina generale ed i pediatri di libera scelta è disciplinato da apposite convenzioni di durata triennale conformi agli accordi collettivi nazionali stipulati con le organizzazioni sindacali di categoria maggiormente rappresentative in campo nazionale.

In particolare, la Convenzione con il SSN regola "il rapporto di lavoro autonomo convenzionato per l'esercizio delle attività professionali, tra i medici di medicina generale e le Aziende sanitarie locali, per lo svolgimento, nell'ambito del SSN e le sue articolazioni, dei compiti e delle attività relativi ai settori di:

- a) assistenza primaria;
- b) continuità assistenziale;
- c) medicina dei servizi territoriali;
- d) emergenza sanitaria territoriale."

I medici da incaricare per l'espletamento delle attività di settore sono tratti da graduatorie per titoli, una per ciascuna delle attività (graduatorie di settore), predisposte annualmente a livello regionale, a cura del competente Assessorato alla Sanità. Gli Accordi regionali possono, inoltre, prevedere la formulazione di una graduatoria unica regionale per tutte le attività.

Le graduatorie hanno validità di un anno a partire dal 1° gennaio dell'anno al quale sono riferite, decadono il 31 dicembre dello stesso anno, e sono utilizzate per la copertura degli incarichi rilevati come vacanti nel corso dell'anno di validità delle graduatorie di settore medesime.

Il rapporto di lavoro disciplinato dalla citata Convenzione può essere instaurato da parte delle aziende solo con i medici che siano iscritti all'albo professionale e siano in possesso dell'attestato di formazione in medicina generale, o titolo equipollente.

In linea generale, deve osservarsi che l'esercizio della professione medica, salvo quella effettuata nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente (ad esempio l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale), rientra nella previsione normativa di cui all'articolo 53, comma 1, del Tuir e, pertanto, il reddito da essa derivante, qualunque sia la prestazione effettuata, si configura come reddito di lavoro autonomo.

Con specifico riferimento alle attività di continuità assistenziale svolta da medici con incarico a tempo indeterminato, il Ministero delle Finanze con la risoluzione 5 febbraio 1999, n. 14, ha ritenuto che gli emolumenti corrisposti dalle Aziende Sanitarie Locali ai predetti medici siano da qualificarsi quali redditi di lavoro dipendente e, conseguentemente, non soggetti ad IRAP da parte dei medesimi.

Al riguardo, si è dell'avviso che il citato documento di prassi non possa essere automaticamente esteso alla fattispecie in esame, dal momento che la richiamata risoluzione dovrebbe essere valutata alla luce dell'evoluzione normativa e contrattuale che ha interessato negli anni la disciplina del rapporto di lavoro tra il personale sanitario e le Aziende Sanitarie Locali.

Inoltre, l'*Istante* afferma che i sostituti medici in continuità assistenziale, iscritti in un apposito albo professionale, sono *"sprovvisi degli istituti contrattuali di cui all'art. 51 del d.P.R. n. 484 del 1996 - come la gravidanza o la malattia per citarne alcuni - ovvero di qualsiasi altra tutela lavorativa caratterizzante i rapporti di lavoro dipendente, come le ferie o il trattamento di fine rapporto (T.F.R.)"*.

Si osserva, inoltre, che la Convenzione prevede che *"per sostituzioni superiori a 9 giorni, l'Azienda conferisce l'incarico di sostituzione secondo l'ordine della graduatoria aziendale di disponibilità di cui all'articolo 15, comma 12 (medicina generale) o, in mancanza, della graduatoria regionale di settore vigente, con priorità per i medici residenti nel territorio della Azienda."*

Invero, l'incarico assegnato ai sostituti per l'espletamento dell'attività di continuità assistenziale è a tempo determinato, ovvero provvisorio dal momento

che può cessare in ragione del rientro, anche anticipato, del medico titolare dell'incarico a tempo indeterminato.

Sulla base di quanto rappresentato, la tipologia di rapporto che si instaura tra l'Azienda e il medico sostituto che, come detto, deve essere iscritto all'albo professionale, dal punto di vista fiscale è inquadrabile quale rapporto di lavoro autonomo.

Necessitano, però, ulteriori considerazioni in materia di IRPEF e di IVA, ai fini della corretta qualificazione fiscale dei compensi percepiti dall'*Istante* quali redditi professionali od occasionali.

Per quanto concerne le imposte sui redditi, l'articolo 53, comma 1, del TUIR definisce redditi di lavoro autonomo *"quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lett. c) del comma 3 dell'art. 5."*

Ai sensi, invece, dell'articolo 67, comma 1, lettera f), del Tuir, *"i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente"* rientrano nella categoria dei *"redditi diversi"*.

Ai fini IVA, l'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto *"sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni"*; laddove, per esercizio di arti e professioni l'articolo 5, comma 1, del medesimo d.P.R. *"intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche"*.

Il successivo articolo 21, comma 1, del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'obbligo di fatturazione per i soggetti rispetto ai quali si configurano i presupposti per l'assoggettamento della operazione al tributo in esame.

Al riguardo, l'articolo 35, comma 1, del d.P.R. citato statuisce che *"l* soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel

territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate ... L'ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita I.V.A. che resterà invariato anche nelle ipotesi di variazioni di domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attività e che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto".

Dalle riportate disposizioni si rileva, tra l'altro, che ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, il presupposto soggettivo si realizza nella sola ipotesi in cui il professionista eserciti la propria attività in modo professionale ed abituale, a prescindere dall'ammontare del corrispettivo percepito.

Occorre dunque verificare, caso per caso, se sussistano i requisiti sopra indicati, e, conseguentemente, se nella fattispecie in esame, sorga in capo all'Istante l'obbligo di dichiarare i compensi fra i redditi professionali ai sensi dell'articolo 53 del Tuir, nonché l'obbligo di fatturazione con IVA.

In linea generale, i requisiti di professionalità e abitudine sussistono ogni qualvolta un soggetto ponga in essere con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo; mentre non si realizzano solo nei casi in cui vengano posti in essere atti economici in via meramente occasionale. L'accertamento dei suddetti presupposti implica una valutazione di fatto, che non può essere esperita in sede di istanza di interpello.

Tuttavia, si fa presente che la scrivente, con risoluzione 19 ottobre 2015, n. 88/E, richiamata anche dal contribuente istante, ha chiarito, in coerenza con quanto affermato dalla Cassazione Civile con sentenza 27 marzo 1987, n. 2297, che l'abitudine dell'esercizio professionale è insita nella volontaria iscrizione del professionista nell'albo, costituente titolo per l'affidamento di compiti in modo ricorrente.

L'iscrizione all'albo, richiesta per poter esercitare l'attività, risulta indicativa, infatti, della volontà del professionista di porre in essere una pluralità di atti coordinati e finalizzati all'esercizio della professione.

In relazione alla fattispecie in esame, considerato che l'iscrizione all'albo professionale costituisce il titolo necessario per poter svolgere l'attività di sostituto medico in continuità assistenziale, si ritiene che tale attività sia riconducibile all'esercizio di una attività professionale abituale.

Ne consegue, pertanto, che l'*Istante* sarà obbligato all'apertura della partita IVA e all'emissione della fattura nei confronti dell'Azienda Sanitaria, nonché a dichiarare il compenso percepito tra i redditi di lavoro autonomo.

Al riguardo, si fa presente che il contribuente, qualora ricorrano le condizioni richieste, potrà fruire del regime forfetario previsto dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015) così come modificato, da ultimo, dall'articolo 1, comma 692, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di Bilancio 2020), che prevede l'applicazione di una imposta unica sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP, ed esclude la rivalsa dell'IVA nei confronti dei committenti.

Chiarimenti in merito all'applicazione di tali disposizioni sono stati resi, tra l'altro, con le circolari 4 aprile 2016, n. 10/E e 10 aprile 2019, n.8/E, consultabili sul sito www.agenziaentrate.gov.it, alle quale si rinvia per ulteriori precisazioni.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)

ALLEGATO 5 – Risoluzione 19 ottobre 2015, n. 88/E

RISOLUZIONE N. 88 /E



Direzione Centrale Normativa

Roma 19 ottobre 2015

OGGETTO: *Interpello - ART. 11, legge 27 luglio 2000, n.212.*

Fatturazione e regime fiscale dei compensi da versare ai medici, dipendenti in rapporto esclusivo, che svolgono attività di consulente tecnico d'ufficio (CTU), artt. 1, comma 209, della L. n. 244 del 2007 e 50 e ss. del TUIR

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1, comma 209, della L. n. 244 del 2007, è stato posto il seguente

QUESITO

L'Istituto Nazionale Previdenza Sociale, "INPS" (di seguito anche "l'istante" o "l'istituto"), chiede di conoscere quale sia il regime fiscale da applicare ai compensi che devono essere versati ad un professionista, nella specie medico geriatra alle dipendenze di una Azienda Sanitaria Locale (ASL), il quale ha svolto l'attività di consulente tecnico d'ufficio (CTU) nel corso di un giudizio avanti il Tribunale di ...

In particolare, l'istituto domanda se i compensi vadano assoggettati ad imposta sul valore aggiunto (IVA), con eventuale fattura elettronica e quali redditi producano.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'INPS è dell'avviso che il medico non presti servizio occasionale, essendo iscritto negli albi di CTU e Periti presso il Tribunale, rendendo, quindi, prestazioni con tendenziale carattere di periodicità e abitualità. L'INPS rileva, altresì, la sua impossibilità a pagare i corrispettivi in assenza di una fattura elettronica.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In primo luogo, occorre rammentare che con propria nota prot. n. 124721 del 2 ottobre 2014, ripresa poi sul sito istituzionale dell'INPS (cfr. il messaggio n. 7842 del 20 ottobre 2014, disponibile per la consultazione all'indirizzo <http://www.inps.it/bussola/VisualizzaDoc.aspx?sVirtualURL=%2FMessaggi%2FMessaggio%20numero%207842%20del%2020-10-2014.htm>), nel rispondere ad altro interpellato presentato dall'istituto (n. .../2014), la scrivente ha già evidenziato che la disciplina in materia di fattura elettronica - secondo le modifiche recate al D.P.R. n. 633 del 1972 dalla legge di stabilità 2013 (legge n. 228 del 2012) - non ha creato una categoria sostanziale nuova o diversa dalla fattura "ordinaria", con la conseguenza che, pur nel limite della compatibilità con gli elementi che la caratterizzano, continuano a trovare applicazione tutti i chiarimenti già in precedenza emanati in riferimento generale alla fatturazione, nonché le deroghe previste da specifiche disposizioni normative di settore.

Tale indicazione è, altresì, valida nell'ambito delle forniture di beni e servizi nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, laddove, dal 31 marzo 2015, la fatturazione elettronica è l'unica modalità di certificazione dei corrispettivi ammessa (cfr. il D.M. n. 55 del 2013, recante "regolamento in materia di emissione, trasmissione e ricevimento della fattura elettronica da applicarsi alle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, commi da 209 a 213, della legge 24 dicembre 2007, n. 244", nonché il successivo D.L. n. 66 del 2014, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della L. 23 giugno 2014, n. 89).

Va notato, infatti, che sebbene abbiano previsto una modalità obbligatoria di fatturazione, le disposizioni emanate non hanno introdotto, per quanto qui interessa, nuove ipotesi di operazioni soggette ad obbligo di fatturazione ex articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, né abrogato le disposizioni previgenti che già consentivano forme alternative di documentazione delle operazioni imponibili.

In altre parole, regola cardine del sistema è quella che impone di verificare se un'operazione sia rilevante ai fini dell'IVA (soggettivamente ed oggettivamente) e, in caso affermativo, considerare la natura del committente/cessionario: solo qualora egli sia uno dei soggetti legislativamente individuati come "pubblica amministrazione" (cfr., da ultimo, la circolare n. 1/DF del 9 marzo 2015) sarà necessario procedere alla fatturazione elettronica, salvo le ipotesi in cui forme alternative di documentazione siano legislativamente previste.

Venendo al caso rappresentato, in precedenti documenti di prassi (cfr., in specie, la risoluzione n. 42/E del 2007), si è chiarito che per i medici, dipendenti in rapporto esclusivo, autorizzati ad espletare la consulenza medico-legale a titolo personale al di fuori dell'attività intramuraria, occorre distinguere due eventualità:

- a) quella in cui le prestazioni medico-legali siano rese all'Autorità giudiziaria, nell'ambito del procedimento penale;
- b) quella in cui tali prestazioni siano rese nel quadro di un giudizio civile o eseguite per finalità assicurative, amministrative e simili.

Nel primo caso (giudizio penale), l'attività di consulenza prestata costituisce esercizio di pubblica funzione.

Il trattamento fiscale dei relativi compensi va, quindi, determinato ex articolo 50, comma 1, lettera f), del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR).

Siamo di fronte, pertanto, a compensi rientranti tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i quali, tuttavia, in base alla stessa disposizione, perdono tale qualificazione per essere attratti nella categoria reddituale propria del soggetto esercente la pubblica funzione, nell'ipotesi in cui questi svolga attività di lavoro autonomo o di impresa.

Le attività che costituiscono pubbliche funzioni, secondo la previsione del richiamato articolo 50, lettera f), infatti, non sono di per sé idonee a configurare il presupposto soggettivo ai fini IVA, in quanto possono essere ricondotte all'esercizio di attività professionali o all'esercizio d'impresa solo se poste in essere da soggetti che svolgono altre attività di lavoro autonomo o d'impresa.

In tale ultima ipotesi, l'attività di consulenza tecnica d'ufficio nell'ambito di un giudizio penale assume rilievo anche ai fini IVA, con la conseguenza che la prestazione è assoggettata al tributo e deve essere documentata con fattura elettronica.

Quanto alla fattispecie prima richiamata sub b) - prestazioni rese nell'ambito di un giudizio civile o eseguite per finalità assicurative, amministrative e simili - se l'attività di consulenza è svolta con carattere di abitualità da parte del professionista, il relativo reddito dovrà essere assoggettato al regime proprio del reddito di lavoro autonomo, di cui all'articolo 53 del TUIR.

Ne deriva l'applicabilità della disciplina prevista per i redditi di natura professionale dell'articolo 54 del TUIR che implica, sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, non solo il necessario possesso (o apertura) della partita IVA, ma anche l'obbligo di fatturazione elettronica (laddove chi eroga i compensi abbia la qualifica soggettiva indicata nella citata circolare n. 1/DF del 2015).

Qualora, invece, l'attività di consulenza medico-legale sia prestata in maniera occasionale, i relativi onorari vanno qualificati come redditi diversi - ex articolo 67, comma 1, lettera I), del TUIR - poiché trattasi di compensi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

In quest'ultima eventualità, atteso l'esercizio non abituale, le operazioni restano escluse dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto soggettivo previsto dall'articolo 5 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ne deriva che il medico dipendente, in rapporto esclusivo, dell'azienda sanitaria, qualora effettui solo in via occasionale prestazioni medico-legali, non è obbligato all'apertura della partita IVA né all'emissione di fattura elettronica.

In questo senso, fermo restando che la valutazione dell'occasionalità, da effettuare caso per caso, esula da quelle esperibili in tale sede - né sarebbe comunque possibile, stante l'omessa indicazione nell'istanza presentata di specifici riferimenti in merito - giova ricordare che l'iscrizione volontaria in apposito albo professionale può costituire indizio di abitualità: «l'abitualità dell'esercizio professionale, non identificabile con la sua esclusività (come espressamente ribadisce il citato art. 5), è insita nella volontaria iscrizione del professionista nell'albo dei consulenti tecnici, costituente titolo per l'affidamento di compiti in modo ricorrente, secondo criteri di rotazione, non in via meramente occasionale o saltuaria» (così Cass. Civ. n. 2297 del 27 marzo 1987).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

ALLEGATO 6 – Art. 5 del d.P.R. n. 633 del 1972

Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633 -

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 292 del 11 novembre 1972

Articolo 5

Esercizio di arti e professioni.

Articolo 5 - Esercizio di arti e professioni.

Nota:

Per l'entrata in vigore vedasi l'art. 3 del DPR n. 24/79.

In vigore dal 23/02/2003 con effetto dal 01/01/1975

Modificato da: Decreto-legge del 24/12/2002 n. 282 Articolo 5

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.

Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, nonché le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo. Non si considerano altresì effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349, nonché le prestazioni di vigilanza e custodia rese da guardie giurate di cui al regio decreto-legge 26 settembre 1935, n. 1952.

[Torna al sommario](#)

CAPITOLO 4

I MMG ED IL NUOVO REGIME FORFETTARIO

Legge 23 dicembre 2014, n. 190

Circolare 4 aprile 2016, n. 10

Circolare 10 aprile 2019, n. 9

4.1 - Il Regime forfettario e la determinazione del reddito imponibile

Il c.d. “regime forfettario” è un sistema fiscale agevolato diretto ad incentivare l’apertura e/o la gestione di attività professionali o commerciali di dimensioni minori.

In proposito, l’Agenzia delle entrate ha, in più occasioni, chiarito che il regime forfettario rappresenta, per i contribuenti che svolgono un’arte o una professione, il regime naturale applicabile senza l’obbligo di una comunicazione, preventiva o successiva, e senza la necessità di esercitare una specifica opzione.

Per questi soggetti resta comunque salva la facoltà di adottare i regimi fiscali ordinari con applicazione dell’Imposta sul valore aggiunto.

I contribuenti che applicano il c.d. “Regime forfettario” determinano il reddito imponibile applicando all’ammontare dei ricavi o dei

compensi percepiti nel periodo di imposta¹⁸ un coefficiente di redditività, diversificato in funzione del codice Ateco che contraddistingue l'attività esercitata.

Nel caso dei medici di medicina generale ovvero dei sostituti medici di continuità assistenziale, il coefficiente di redditività è del 78%¹⁹.

Va da sé che, in presenza di ricavi o di compensi derivanti dal contemporaneo esercizio di attività riconducibili a codici ATECO diversi, al contribuente è fatto carico di determinare l'imponibile lordo applicando ai ricavi/compensi, imputabili a ciascuna attività, il relativo coefficiente di redditività.

Una volta determinato il reddito imponibile il contribuente applica l'imposta sostitutiva del 15%, sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'Irap.

Per i soggetti che iniziano l'attività, la misura dell'imposta sostitutiva è ridotta al 5% per i primi n. 5 periodi di imposta.

4.2 Requisiti di applicazione del regime forfettario

Con la legge di bilancio 2023 sono state introdotte significative modifiche al regime forfettario.

¹⁸ Calcolati in base al criterio di cassa.

¹⁹ In siffatto regime, dunque, le spese sostenute nell'esercizio dell'arte o della professione, ovvero di impresa, si intendono ricomprese nella percentuale di redditività attribuita, in via presuntiva, all'attività esercitata.

La prima modifica riguarda il limite dei ricavi o dei compensi ai fini dell'accesso al regime forfettario e della permanenza nello stesso: limite che è stato elevato, a far data dal 1° gennaio 2023, dai precedenti €. 65.000 a €. 85.000²⁰.

In secondo luogo, è stata introdotta una disposizione – art. 1, comma 71, della legge n. 190 del 2014 – che vede cessare, con immediatezza, il regime forfettario dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti abbiano superato la soglia di €. 100.000.

A partire dall'operazione successiva a quella con la quale risulta superato il limite dei ricavi o dei compensi dei 100.000 euro, sorge l'obbligo, per il sostituto d'imposta, di applicare le ritenute in relazione alle somme che gli vengono corrisposte²¹.

Stesso discorso va fatto ai fini Iva.

Anche in tale ambito, il superamento della soglia di €. 100.000 comporta l'applicazione dell'imposta a partire dalle operazioni effettuate successivamente al superamento del predetto limite.

²⁰ Peraltro, non essendo stata espressamente prevista la necessità di ragguagliare ad anno il menzionato limite, deve ritenersi che, lo stesso, vada comunque assunto nella sua interezza, anche in caso di inizio dell'attività in corso d'anno.

²¹ Nel corso di un incontro con la stampa specializzata del 23 gennaio 2023, l'Agenzia delle entrate, dopo aver ricordato che il regime forfettario cessa di avere applicazione dall'anno stesso nel quale i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a €. 100.000, ha precisato che, poiché le ritenute sono applicabili al momento della corresponsione dei compensi, le stesse non possono essere operate retroattivamente.

Resta inteso che, essendo il Regime forfettario ancorato al criterio di cassa, la fuoriuscita dal regime forfettario si verifica soltanto in caso di effettivo incasso, nel corso dell'anno, di compensi o di ricavi superiori a €. 100.000, indipendentemente dagli importi fatturati ma non ancora riscossi²².

In sostanza, a seguito della introduzione delle modifiche, si sono generate n. 3 soglie di ricavi e/o di compensi, e precisamente:

- ⇒ la prima – fino a €. 85.000 – in cui è possibile fruire del regime forfettario nell'anno in corso ed in quello successivo;
- ⇒ la seconda – da €. 85.001 a €. 100.000 – in cui è possibile fruire del regime forfettario solo per l'anno in corso; e, infine
- ⇒ la terza – da €. 100.001 in poi – in cui si fuoriesce con immediatezza dal regime forfettario ed il contribuente è obbligato, da subito, al ripristino delle scritture contabili, all'applicazione dell'Iva in fattura ed alla applicazione delle ritenute.

²² Conseguentemente, le operazioni Iva che comportano il superamento del limite sarebbero soltanto quelle per le quali si è verificato, entro l'anno, il pagamento del corrispettivo che ha causato il superamento della soglia. Qualora tale condizione si verifichi, l'Iva risulterà dovuta già in relazione alla stessa operazione che ha determinato il superamento del limite, senza che sia possibile effettuare la suddivisione della base imponibile dell'operazione al fine di assoggettare ad imposta solo la quota-parte di eccedenza dei 100.000 euro.

ALLEGATI

ALLEGATO 1 – Circolare 4 aprile 2016, n. 10

CIRCOLARE N. 10/E



Roma 4 aprile 2016

OGGETTO: *Regime forfetario - legge 23 dicembre 2014, n. 190, articolo 1, commi da 54 a 89, Stabilità 2015.*

| | |
|--|----|
| 1. PREMESSA | 3 |
| 2. APPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO | 6 |
| 2.1. Ingresso e permanenza nel regime forfetario | 6 |
| 2.2. Requisiti di accesso al regime | 6 |
| 2.3. Cause di esclusione dal regime | 12 |
| 2.4. modalità di accesso al regime | 18 |
| 2.4.1. Contribuenti in attività | 18 |
| 2.4.2. Contribuenti che iniziano l'attività | 18 |
| 2.4.3. Comunicazione della sussistenza delle condizioni per l'applicazione del regime | 18 |
| 3. DISAPPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO | 19 |
| 3.1. Disapplicazione per opzione | 19 |
| 3.1.1. Opzione per il regime ordinario | 19 |
| 3.1.2. Effetti dell'opzione per il regime fiscale di vantaggio per coloro che hanno iniziato l'attività nel corso del 2015 | 21 |
| 3.2. Disapplicazione per legge | 21 |
| 3.3. Disapplicazione a seguito di accertamento | 22 |
| 4. CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO | 22 |
| 4.1. Semplificazioni e adempimenti ai fini Iva | 22 |
| 4.1.1. semplificazioni | 22 |
| 4.1.2. Adempimenti | 24 |
| 4.1.3. Rettifica della detrazione | 27 |
| 4.1.4. IVA ad esigibilità differita | 28 |
| 4.1.5. Utilizzo eccedenza credito IVA | 29 |
| 4.2. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi | 29 |
| 4.2.1. Semplificazioni | 29 |
| 4.2.2. Adempimenti | 30 |
| 4.2.3. Adempimenti dichiarativi ai fini dell'incremento della compliance dichiarativa e dell'analisi del rischio | 31 |
| 4.3. Determinazione del reddito imponibile | 32 |
| 4.3.1. Componenti positivi e negativi di reddito maturati in corso di regime | 34 |
| 4.3.2. Componenti di reddito riferiti a periodi precedenti | 35 |
| 4.3.3. Trattamento delle perdite generate nei periodi di imposte precedenti | 36 |
| 4.3.4. Le rimanenze finali e le deduzioni forfetarie maturate per effetto di altre norme | 37 |
| 4.3.5. Cessazione dell'attività | 37 |
| 4.3.6. La valutazione delle merci e dei beni strumentali nei passaggi di regime | 38 |
| 4.3.7. Calcolo delle detrazioni | 40 |
| 4.4. Applicazione dell'imposta sostitutiva | 40 |
| 5. LE AGEVOLAZIONI PER I SOGGETTI CHE INIZIANO UNA NUOVA ATTIVITA' | 42 |
| 6. SANZIONI | 45 |

DEFINIZIONI

Ai fini della presente circolare si intende per:

- "**Regime dei contribuenti minimi**", il regime disciplinato dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244 del 2007, in vigore dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2011;
- "**Regime delle nuove attività produttive**", il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, disciplinato dall'art. 13 della legge n. 388 del 2000, in vigore dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2014; ;
- "**Regime fiscale di vantaggio**", il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità disciplinato dall'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98 del 2011 e dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244 del 2007, in vigore dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2014. Tale regime aveva assorbito quello dei contribuenti minimi;
- "**Regime contabile agevolato**", il regime disciplinato dall'art. 27, comma 3, del D.L. n. 98 del 2011, in vigore dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2014;
- "**Legge di stabilità per il 2016**", legge 28 dicembre 2015 n. 208;
- "**Legge di stabilità per il 2015**", legge 23 dicembre 2014, n. 190.

1. PREMESSA

Conformemente a quanto stabilito dalla legge di delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23, il cui articolo 11, comma 1, prevede l'introduzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, "*nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta...*", ai commi da 54 a 89 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. "legge di stabilità

2015”) è stato disciplinato il nuovo regime forfetario, destinato agli operatori economici di ridotte dimensioni. Tale regime, applicabile dal 1° gennaio 2015, poi significativamente modificato dall’articolo 1, commi da 111 a 113, della legge n. 208 del 2015 (di seguito “legge di stabilità per il 2016”), ha inteso razionalizzare la tassazione delle attività produttive di ridotte dimensioni - sia per i soggetti in attività che per coloro che intraprendono una nuova impresa, arte o professione - e superare, progressivamente, le criticità e le sovrapposizioni generate dalla coesistenza di più regimi di favore destinati a soggetti con caratteristiche simili.

Proprio al fine di consentire la graduale sostituzione di tutti i regimi di favore in vigore per le piccole attività economiche con il regime forfetario, il legislatore ha previsto che, a decorrere dal 1° gennaio 2015 (data di entrata in vigore del regime in argomento), con i limiti e le eccezioni di cui si dirà in seguito, fossero abrogati (comma 85):

1. il regime delle le nuove attività produttive;
2. il regime fiscale di vantaggio, in vigore dal 1° gennaio 2012, che aveva assorbito il regime dei contribuenti minimi
3. il regime contabile agevolato;

consentendo a coloro che al 31 dicembre 2014 si avvalevano dei regimi indicati ai punti 1 e 2, il passaggio al regime forfetario, in presenza dei requisiti previsti dalla legge (comma 86).

Inoltre, per i soggetti che a quella stessa data applicavano il regime fiscale di vantaggio, ovvero il regime delle nuove attività produttive, era altresì prevista la possibilità di avvalersi delle peculiari agevolazioni previste per le nuove attività dal comma 65 (v. in proposito par. n. 5) “*per i soli periodi d’imposta che residuavano al completamento*” del periodo agevolato, fissato in cinque anni dall’articolo 1, comma 111, della legge di stabilità per il 2016. In coerenza con la suddetta disciplina, si ritiene, pertanto, che i soggetti che al 31 dicembre 2014 applicavano il regime di vantaggio o il regime delle nuove attività produttive,

possano applicare le agevolazioni in parola fino a compimento dell'intero periodo agevolato, ossia fino a compimento del quinquennio. Ciò significa, ad esempio, che laddove un soggetto abbia iniziato una nuova attività nel 2014 applicando il regime fiscale di vantaggio, ovvero il regime delle nuove attività produttive, potrà applicare le specifiche agevolazioni previste dal comma 65 (riduzione dell'imponibile di un terzo per il 2015, applicazione dell'imposta sostitutiva nella misura del 5 per cento a decorrere dal 2016) fino al 2018.

Il legislatore ha, inoltre, consentito ai soggetti che, al 31 dicembre 2014, applicavano il regime fiscale di vantaggio di continuare ad applicarlo per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato ovvero fino al compimento del trentacinquesimo anno di età se successivo alla scadenza del quinquennio (comma 88), ampliando poi detta possibilità anche a coloro che hanno iniziato l'attività nel 2015 (cfr. il DL n. 192 del 2014, articolo 10, comma 12-undecies, aggiunto dalla legge di conversione 27 febbraio 2015, n. 11; sull'argomento cfr anche la risoluzione n. 67/E del 2015).

Il regime forfetario prevede, come i precedenti regimi di favore per le piccole imprese e i piccoli professionisti, rilevanti semplificazioni ai fini IVA e ai fini contabili, e consente, altresì, la determinazione forfetaria del reddito da assoggettare a un'unica imposta in sostituzione di quelle ordinariamente previste, nonché di accedere ad un regime contributivo opzionale per le imprese. Una novità rilevante rispetto al passato, consiste nella possibilità, come per l'originario regime dei minimi, di permanere nel regime di favore senza limiti di tempo, mentre i criteri di accesso o di determinazione del reddito imponibile tengono conto delle caratteristiche del tipo di attività svolta, di cui si dirà più avanti. Ulteriori agevolazioni sono, infine, previste - questa volta "a tempo" - per coloro che intraprendono una nuova attività economica.

Si evidenzia, poi che le disposizioni in commento non solo delineano i profili strutturali del nuovo regime ma contengono già una serie di previsioni più propriamente attuative che rendono il regime immediatamente applicabile, senza

dover attendere, diversamente dal passato, l'emanazione di un decreto di attuazione del Ministro che, nella previsione di legge, è meramente eventuale.

In questa sede, si forniscono indicazioni in relazione alle modalità di applicazione del nuovo regime forfetario - anche alla luce delle modifiche apportate con la predetta legge di stabilità per il 2016 - e si chiariscono alcuni dubbi interpretativi emersi nel corso del primo anno di applicazione del regime agevolato. Considerate le connessioni con i regimi che lo hanno preceduto nel tempo, si rinvia, per gli aspetti compatibili, ai chiarimenti contenuti nei numerosi documenti di prassi già emanati al riguardo.

2. APPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO

2.1. Ingresso e permanenza nel regime forfetario

Il regime forfetario rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso dei requisiti stabiliti dal comma 54 e, contestualmente, non incorrano in una delle cause di esclusione previste dal successivo comma 57. Come chiarito con circ. n. 6/E del 2015, a differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio, possono accedervi i soggetti già in attività.

Il regime in esame, inoltre, non prevede una scadenza legata ad un numero di anni di attività o al raggiungimento di una particolare età anagrafica, la sua applicazione è, pertanto, subordinata solo al verificarsi delle condizioni di seguito descritte.

2.2. Requisiti di accesso al regime.

Possono accedere al regime in commento i soggetti già in attività e/o i soggetti che iniziano un'attività di impresa, arte o professione, purché nell'anno precedente (comma 54):

a) abbiano conseguito ricavi o percepito compensi non superiori ai limiti indicati nell'allegato 4 alla legge n. 190 del 2014, e successive modifiche, diversificati in base al codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata. In particolare, a differenza dei precedenti regimi che prevedevano un limite di accesso unico per tutte le attività, il legislatore ha inteso proporzionare la soglia di accesso al tipo di attività svolta, nel presupposto che i diversi tipi di attività hanno proficuità differenti. Tale limite deve essere ragguagliato all'anno nel caso di attività iniziata in corso di anno.

Di seguito i valori soglia dei ricavi/compensi per attività.

| Progressivo | Gruppo di settore | Codici attività ATECO 2007 | Valore soglia dei ricavi/compensi in vigore dal 1° gennaio al 31 dicembre 2015 | Valore soglia dei ricavi/compensi in vigore dal 1° gennaio 2016 |
|-------------|--|--|--|---|
| 1 | Industrie alimentari e delle bevande | (10-11) | 35.000 | 45.000 |
| 2 | Commercio all'ingrosso e al dettaglio | 45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9 | 40.000 | 50.000 |
| 3 | Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande | 47.81 | 30.000 | 40.000 |
| 4 | Commercio ambulante di altri prodotti | 47.82 - 47.89 | 20.000 | 30.000 |
| 5 | Costruzioni e attività immobiliari | (41 - 42 - 43) - (68) | 15.000 | 25.000 |
| 6 | Intermediari del commercio | 46.1 | 15.000 | 25.000 |
| 7 | Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione | (55-56) | 40.000 | 50.000 |
| 8 | Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi | (64-65-66) - (69-70-71-72-73-74-75) - (85) - (86-87-88) | 15.000 | 30.000 |
| 9 | Altre attività economiche | (01 - 02 - 03) - (05 - 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 39) - (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99) | 20.000 | 30.000 |

Le soglie indicate nell'allegato 4 tengono conto degli incrementi disposti, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dal comma 112 della legge di stabilità per il 2016. Ne consegue che la verifica dei limiti ai fini dell'accesso o della permanenza nel regime, a partire dal periodo d'imposta 2016, va fatta con riferimento ai nuovi valori in vigore dal 1° gennaio 2016. Ciò significa, ad esempio, che laddove un professionista in regime forfetario dal 1° gennaio 2015 abbia conseguito al 31 dicembre di quell'anno compensi per un ammontare complessivo di 18.000 euro (superiori al limite di 15.000 euro in vigore nel 2015), continua ad applicare il regime anche nel 2016, in quanto la soglia dei compensi percepiti nell'anno precedente è stata elevata a 30.000 euro.

Concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, di cui all'articolo 85 del TUIR, da attribuire in conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 9, comma 3, del TUIR.

Si ricorda, che con circ. n. 6/E del 2015 è stato chiarito che concorrono, altresì, alla determinazione dell'ammontare conseguito i ricavi relativi alle cessioni poste in essere con la Città del Vaticano e con San Marino.

Per espressa previsione normativa, invece, non concorrono alla determinazione del limite di riferimento i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore (comma 55 lett. a)).

Il medesimo comma 55, alla lettera b) prevede, inoltre, che quando il contribuente esercita più attività, contraddistinte da codici ATECO differenti, ai fini del diritto all'accesso o alla permanenza nel regime forfetario, occorre considerare il limite più elevato tra quelli fissati per ciascuna delle attività esercitate. Ad esempio, in presenza di esercizio contemporaneo di una attività di commercio all'ingrosso ricompresa nella Divisione 45 dei codici ATECO e di un'attività di intermediario del commercio rientrante nel Gruppo 46.1 il limite di ricavi annui è pari, a decorrere dal 2016, a 50.000 euro.

Con la citata circ. n. 6/E è stato, inoltre, già chiarito che, per la verifica dell'eventuale superamento del limite, si deve tener conto del regime contabile applicato nell'anno di riferimento. In altre parole, coloro che hanno operato in contabilità ordinaria devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il criterio di competenza, mentre chi, ad esempio, ha applicato il regime fiscale di vantaggio, deve utilizzare il criterio di cassa;

b) abbiano sostenuto spese complessivamente non superiori a 5.000 euro lordi per lavoro accessorio (articolo 70 D.lgs. n. 276 del 2003), lavoro dipendente e per compensi erogati ai collaboratori (articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 - di seguito TUIR), anche assunti per l'esecuzione di specifici progetti, a norma dell'articolo 61 del D.lgs. n. 276 del 2003.

Alla determinazione del limite in parola concorrono gli utili di partecipazione erogati agli associati in partecipazione con apporto costituito da solo lavoro (articolo 53, comma 2, lett. c) del TUIR), nonché le somme corrisposte per le prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore medesimo o dai suoi familiari (articolo 60 del TUIR).

Risulta, pertanto, superata la preclusione, prevista nel regime fiscale di vantaggio, che impediva l'accesso al regime a coloro che nell'anno precedente avessero sostenuto spese per lavoro dipendente o assimilato, nel presupposto che l'esigua spesa prevista non rappresenta di per sé indice di una struttura organizzativa incompatibile con il regime forfetario;

c) il costo complessivo dei beni strumentali, assunto al lordo degli ammortamenti, non superi, alla data di chiusura dell'esercizio, i 20.000 euro.

Diversamente dal passato, la norma dispone espressamente che non concorrono alla formazione di detto limite i beni immobili, comunque acquisiti, e anche se detenuti in locazione, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Rilevano, invece, nel calcolo del limite:

- per i beni in locazione finanziaria, il costo sostenuto dal concedente;
- per i beni in locazione, noleggio e comodato, il valore normale determinato, ai sensi dell'articolo 9 TUIR, alla data del contratto di locazione/noleggio o comodato;
- per i beni in proprietà, il prezzo di acquisto.

Al fine di verificare il limite riferito all'acquisto dei beni strumentali, sia in fase di accesso al regime forfetario che durante la sua applicazione, si deve far riferimento al costo sostenuto al netto dell'imposta sul valore aggiunto, anche se non è stato esercitato il diritto alla detrazione (cfr. circ. 6/E del 2015).

I beni utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, arte o professione e per l'uso personale o familiare, concorrono alla formazione del predetto limite nella misura del 50 per cento, indipendentemente dal loro effettivo utilizzo e da eventuali diverse percentuali di deducibilità contenute nel TUIR.

Al riguardo si ricorda che si presumono, comunque, ad uso promiscuo tutti i beni a deducibilità limitata indicati negli articoli 164 e 102, comma 9, del TUIR (ad esempio autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli, e telefonia) per i quali, tuttavia, non devono essere presi a riferimento i limiti di deducibilità previsti dai suddetti articoli.

Non concorrono, infine, al calcolo del limite dei 20.000 euro i beni strumentali all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'impresa il cui costo unitario non sia superiore ad euro 516,45 (articoli 54, comma 2 e 102, comma 5, del TUIR).

Nella disposizione in esame non sono espressamente menzionati i beni immateriali e le spese relative a più esercizi ma si fa riferimento, analogamente a quanto avvenuto in occasione del regime "dei minimi", ai "beni strumentali".

Nella circolare n. 6/E del 2015¹ - con la quale sono stati forniti chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione degli eventi Videoforum Italia Oggi, Telefisco Sole 24ore e Forum lavoro - è stato ritenuto applicabile il chiarimento fornito con riguardo al detto regime di vantaggio nella circolare n. 7/E del 2008², nella quale è stato affermato che il riferimento contenuto nella norma alla *“nozione di strumentalità dei beni”* induce a ritenere che non debbano essere presi in considerazione *“taluni costi riferibili ad attività immateriali, come quello sostenuto per l'avviamento o altri elementi immateriali comunque riferibili all'attività, che non si caratterizzano per il loro concreto utilizzo nell'ambito dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo”*.

Tale precisazione non riguarda i beni immateriali ammortizzabili che rientrano nella locuzione normativa di *“beni strumentali”* - bensì l'avviamento e le spese relative a più esercizi, che non sono qualificabili quali *“beni”* utilizzabili nell'esercizio dell'attività. Si osserva, infine, che l'art. 1, comma 111 della legge di stabilità per il 2016 ha abrogato la lettera *d)* del comma 54, secondo cui potevano accedere al regime forfetario i soli contribuenti che avevano conseguito redditi nell'attività d'impresa, arte o professione in misura prevalente rispetto ai redditi di lavoro dipendente o assimilati eventualmente percepiti.

Alla luce di tale modifica, la soppressa disposizione dispiega effetti solo nei confronti dei contribuenti che hanno adottato il regime forfetario nel corso del 2015.

Coloro che applicano il regime forfetario a partire dal 2016, devono, tuttavia, tener conto della causa di esclusione introdotta dallo stesso art. 1, comma 11, della legge di stabilità per il 2016, alla lettera *d-bis)* del comma 57, che preclude l'accesso al regime forfetario a coloro che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati di importo superiore ad euro 30.000 (vedi par. 2.3. al cui commento si rinvia).

¹ Punto 9.7.

² Punto 2.8 quesito h).

2.3. Cause di esclusione dal regime.

A differenza di quanto accade per i requisiti di accesso o permanenza nel regime forfetario, per i quali è necessario far riferimento all'anno precedente a quello in cui si intende applicare il regime di favore, le cause di esclusione rilevano con riferimento al medesimo anno di applicazione del regime ad eccezione di quella di cui alla lettera d-bis del comma 57, precedentemente indicata.

Ai sensi del citato comma 57, non possono avvalersi del regime forfetario:

a) **I soggetti che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito.**

In particolare, come già disposto per i regimi agevolati del passato, non sono compatibili con il regime in esame i regimi speciali IVA riguardanti le seguenti attività:

- Agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633 del 1972);
- Vendita sali e tabacchi (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Commercio dei fiammiferi (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Editoria (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Gestione di servizi di telefonia pubblica (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72 (articolo 74, sesto comma del D.P.R. n. 633/72);
- Agenzie di viaggi e turismo (articolo 74-ter, del D.P.R. n. 633/72);
- Agriturismo (articolo 5, comma 2, della legge 413/91);

- Vendite a domicilio (articolo 25-bis, comma 6, del D.P.R. n. 600/73);
- Rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36 del D.L. n. 41/95);
- Agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (articolo 40-bis del D.L. n. 41/95).

L'esercizio di una attività esclusa dal regime forfetario, in quanto soggetta ad un regime speciale IVA ed espressiva, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo, preclude l'accesso al regime per tutte le altre attività anche se non soggette ad un regime speciale.

In proposito, si ritiene opportuno evidenziare che i produttori agricoli, che rispettano i limiti previsti all'articolo 32 del TUIR, sono titolari di reddito fondiario e, pertanto, non esercitando l'attività d'impresa, possono applicare il regime forfetario per le altre attività che intendono svolgere (cfr. circolare 7/E del 28 gennaio 2008, paragrafo 2.2.)

Si ritiene, infine, coerentemente con il citato comma 57, che il regime forfetario sia incompatibile anche con il regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. "Patent Box") per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi, di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, istituito dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014, con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo. Le citate norme prevedono, infatti, per tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, la parziale detassazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento dei sopra citati beni immateriali, sul modello di altri Stati europei e in coerenza con standard internazionali condivisi.

b) **I soggetti non residenti**, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'Unione europea, o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di

informazioni, e producono in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto.

In altre parole, la norma in commento, al fine di favorire un più ampio accesso al regime di favore, ha consentito anche ai soggetti residenti in uno Stato Membro o in un Paese aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo, che svolgono un'attività prevalente nel nostro Stato di aderirvi, superando, quindi, la preclusione contemplata dal regime fiscale di vantaggio.

c) I soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati e relative porzioni o di terreni edificabili (di cui all'articolo 10, primo comma, n. 8), del DPR n.633 del 1972), **ovvero cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi** (di cui all'articolo 53, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993, convertito con modificazioni dalla n. 427 del 1993).

La medesima preclusione era già prevista nell'ambito dell'originario regime dei contribuenti minimi di cui alla legge n. 244 del 2007 e del successivo regime fiscale di vantaggio, di cui al D.L. n. 98 del 2011, e, pertanto si rinvia ai chiarimenti già resi con i documenti di prassi a commento dei precedenti regimi.

d) I soggetti che partecipano a società di persone, ad associazioni professionali, di cui all'articolo 5 del TUIR, o a società a responsabilità limitata aventi ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale, ai sensi dell'articolo 116 del TUIR.

La relazione illustrativa chiarisce in proposito che *"Il riferimento alla contemporaneità per la verifica della causa ostativa impedisce l'accesso al regime a coloro che detengono partecipazioni in costanza di applicazione del regime. Pertanto, è possibile accedere al regime nelle ipotesi in cui la partecipazione in una società di persone o in una S.r.l. trasparente venga ceduta prima dell'inizio di una nuova attività che da diritto all'accesso al regime forfetario. Conseguentemente, nel caso di inizio attività, è possibile accedere al regime anche nelle ipotesi in cui la partecipazione in una società di persone o in*

un S.r.l. trasparente venga ceduta nel corso dello stesso periodo di imposta, ma prima dell'accesso al regime forfetario. Analogamente, non è preclusa l'applicazione del regime forfetario nelle ipotesi in cui la partecipazione sia acquisita nel corso dello stesso periodo di imposta, successivamente alla cessazione dell'attività per la quale il regime è stato applicato."

Con la risoluzione n. 146/E/2009, per il regime dei minimi (richiamata anche dalla circolare 17/E/2012 per il regime fiscale di vantaggio) – è stato chiarito che la causa di esclusione in parola si realizza ogni qual volta, per il medesimo periodo d'imposta, il possesso della partecipazione comporta anche la titolarità del relativo reddito. L'applicazione del regime di favore, in tal caso, comporterebbe, infatti, l'assoggettamento a due diversi regimi di tassazione di redditi appartenenti alla stessa categoria, d'impresa o di lavoro autonomo, conseguiti nello stesso periodo d'imposta.

Pertanto, in coerenza con quanto affermato anche nella relazione illustrativa, se la partecipazione viene ceduta nel corso del periodo d'imposta nel quale si intende applicare il regime di favore, la causa di esclusione non opera, perché lo stesso soggetto non sarà titolare anche del reddito di partecipazione, che sarà imputato al titolare della medesima alla data di chiusura dell'esercizio.

Inoltre, la causa di esclusione in parola non opera anche quando, in corso di applicazione del regime forfetario, il contribuente eredita una partecipazione societaria che viene ceduta entro la fine dell'esercizio, poiché, anche in tal caso non ricorre l'assoggettamento a due diversi regimi di tassazione di redditi appartenenti alla stessa categoria.

Sono, invece, superate le indicazioni fornite con la citata risoluzione n. 146/E del 2009 nella quale era stato precisato che la preclusione operava quando il contribuente restava titolare del reddito di partecipazione. In altre parole, l'esclusione non opera nelle ipotesi in cui il contribuente, in regime forfetario:

- dismetta, in corso d'anno, la partecipazione a causa dello scioglimento della società,

- erediti una partecipazione in società di persone o in una società di capitali trasparente, di cui rispettivamente agli articoli 5 e 116 del TUIR, di una società che viene liquidata entro il 31 dicembre del medesimo anno in cui ha acquisito la qualifica di socio.

Infine, come sottolineato dalla relazione illustrativa, la preclusione non opera *“nell’ipotesi in cui la partecipazione sia acquisita nel corso dello stesso periodo d’imposta, successivamente alla cessazione dell’attività per la quale il regime è stato applicato.”*. D’altronde anche in questo caso si applica la regola generale secondo cui la causa di esclusione produce effetti dall’anno successivo a quello in cui la medesima si realizza.

d-bis) I soggetti che nell’anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e/o assimilati di importo superiore a 30.000 euro.

Tale causa di esclusione che preclude l’applicazione del regime forfetario a coloro che nell’anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati, nella misura sopra indicata, è stata introdotta dal comma 111 dell’articolo 1 dalla legge di stabilità per il 2016. Tale disposizione ha contemporaneamente abrogato la lettera *d)* del comma 54, che prevedeva, quale requisito per l’applicazione del regime forfetario, che nell’anno precedente il reddito dell’attività d’impresa, arte o professione esercitata fosse prevalente rispetto al reddito di lavoro dipendente o assimilato eventualmente percepito (v. paragrafo 2.2 al cui commento si rimanda).

Pertanto ai fini del necessario coordinamento tra la disposizione in commento e quella di cui al soppresso comma 54 lettera *d)*, si precisa che:

- 1) il requisito previsto dalla lettera *d)* del comma 54 ha costituito condizione di accesso al regime forfetario per coloro che lo hanno applicato nel 2015;
- 2) la causa di esclusione prevista dalla lettera *d-bis)* del comma 57 preclude l’applicazione del regime forfetario a decorrere dal 2016. Ne consegue che coloro che intendono applicare nel 2016 il regime di favore non

devono aver percepito nel 2015 un reddito di lavoro dipendente o assimilato superiore a 30.000 euro.

Tale limite, introdotto, con decorrenza 1° gennaio 2016, dalla legge di stabilità del 2016, non opera se il rapporto di lavoro dipendente è cessato nel corso dell'anno precedente, sempre che nel medesimo anno non sia stato percepito un reddito di pensione che, in quanto assimilato al reddito di lavoro dipendente, assume rilievo, anche autonomo, ai fini del raggiungimento della citata soglia. Rileva, invece, il citato limite nell'ipotesi in cui, nello stesso anno, il contribuente abbia cessato il rapporto di lavoro dipendente ma ne abbia intrapreso uno nuovo, ancora in essere al 31 dicembre. Ciò in coerenza con la ratio della disposizione, che ha il fine di incoraggiare il lavoratore rimasto senza impiego e senza trattamento pensionistico mediante la concessione di agevolazioni fiscali. Si evidenzia, inoltre, che ai fini della non applicabilità della causa di esclusione in commento rilevano solo le cessazioni del rapporto di lavoro intervenute nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario. E' utile, infine, evidenziare che il nuovo regime non prevede, come i precedenti regimi agevolati, l'esclusione dei soggetti che effettuano operazioni con l'estero e, in particolare, esportazioni ed operazioni assimilate, nel presupposto che la peculiare tipologia di operazioni non rappresenta di per sé indice di un'attività di maggiori dimensioni, incompatibile con il regime forfetario. Al contempo il comma 58, lettera e) - di cui si dirà infra - rinvia alla disposizioni del DPR n. 633 del 1972 ai fini dell'individuazione della disciplina da applicare in caso di effettuazione di importazioni, esportazioni od operazioni assimilate.

2.4. modalità di accesso al regime

2.4.1. Contribuenti in attività

Poiché il regime forfetario è un regime naturale, i contribuenti che già svolgono un'attività di impresa, arte o professione, vi accedono senza dover fare alcuna comunicazione preventiva (con il modello AA9/12) o successiva (con la dichiarazione annuale) (cfr. circ. n. 6/E del 2015). Tali soggetti sono, tuttavia, obbligati ad inviare apposita comunicazione telematica all'INPS entro il 28 febbraio di ciascun anno, come disposto al comma 83, qualora interessati a fruire del regime contributivo agevolato.

2.4.2. Contribuenti che iniziano l'attività.

I contribuenti che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e che presumono di rispettare i requisiti e le condizioni previste per l'applicazione del regime in esame, hanno l'obbligo di darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività, da presentare ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. 633 del 1972 (modello AA9/12); tale comunicazione non ha valore di opzione, trattandosi di un regime naturale, ma è richiesta unicamente ai fini anagrafici.

L'omessa indicazione nella dichiarazione di inizio attività, dell'intenzione di applicare il regime forfetario non preclude, quindi, l'accesso al regime medesimo, ma è punibile con la sanzione amministrativa di cui all'articolo 11, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 471 del 1997 (da euro 250 a euro 2.000).

2.4.3. Comunicazione della sussistenza delle condizioni per l'applicazione del regime.

L'attestazione della sussistenza dei requisiti per l'accesso al regime (comma 54) e dell'assenza della cause ostative (comma 57) va fatta in sede di dichiarazione annuale dei redditi.

In particolare, per il periodo di imposta 2015 detta attestazione va effettuata barrando, rispettivamente, i campi 1 (requisiti per l'accesso al regime) e 2 (assenza della cause ostative), del rigo LM21 di UNICO 2016 PF.

3. DISAPPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO

3.1. Disapplicazione per opzione

3.1.1. Opzione per il regime ordinario.

I contribuenti che potenzialmente devono applicare il regime forfetario hanno la possibilità di disapplicarlo, ovvero di fuoriuscime, optando per la determinazione delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari, ai sensi del comma 70.

L'opzione per il regime ordinario avviene tramite comportamento concludente, ma deve, in ogni caso, essere comunicata barrando l'apposito campo della dichiarazione annuale IVA da presentare (compilando il quadro VO) successivamente alla scelta operata.

I soggetti che, effettuando solo operazioni esenti, sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, comunicano l'opzione presentando il quadro VO unitamente alla dichiarazione dei redditi ed entro gli stessi termini.

Come chiarito con circ. n. 209/E del 1998, l'omessa comunicazione in dichiarazione della volontà di applicare il regime ordinario non inficia l'opzione effettuata, ma è punibile con la sanzione prevista dall'art. 8 del D.lgs. n. 471 del 1997 (da euro 250 a euro 2.000).

Ai sensi dell'articolo 3 del DPR n. 442 del 1997, l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime ordinario.

L'articolo 1 del citato decreto, tuttavia, consente *“la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative.”*

Tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime forfetario dalla legge di stabilità per il 2016, i soggetti che nel 2015 hanno optato per il regime ordinario possono, dal 1° gennaio 2016, revocare la scelta effettuata e accedere al regime forfetario. Coloro che intendono applicare il nuovo regime possono, pertanto, effettuare le opportune rettifiche dei documenti emessi, nel corso del 2016, con addebito dell'imposta, entro sessanta giorni dalla pubblicazione, sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, del presente documento di prassi o entro la prima liquidazione Iva successiva, se la stessa scade dopo il predetto termine. In particolare, ai sensi del combinato disposto degli articoli 26, comma 3 e 7, e 21, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, per correggere gli errori commessi in fattura, può essere emessa una nota di variazione (da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini Iva), che il cessionario/committente dovrà registrare, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o al prestatore a titolo di rivalsa.

Nel caso ne sussistano i presupposti, i medesimi soggetti applicano le disposizioni di cui al comma 65, previste per le nuove attività economiche, per il periodo che residua al compimento del quinquennio dall'inizio dell'attività (articolo 1, comma 113 della legge di stabilità per il 2016). La possibilità di accesso al regime forfetario è ammessa anche per coloro che nel 2014, in presenza dei requisiti di accesso al regime di vantaggio, hanno optato per il regime ordinario di determinazione del reddito e dell'IVA. In tal caso possono revocare l'opzione effettuata e applicare, dal 2016, il regime forfetario con l'ulteriore agevolazione prevista dal comma 65 (applicazione dell' imposta sostitutiva nella misura del 5 per cento), fino alla fine del quinquennio agevolato, ossia fino al 2018.

3.1.2. Effetti dell'opzione per il regime fiscale di vantaggio per coloro che hanno iniziato l'attività nel corso del 2015.

Come già anticipato, i soggetti che, al 31 dicembre 2014, applicavano il regime fiscale di vantaggio, di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98 del 2011, possono continuare ad applicarlo per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato ovvero fino al compimento del trentacinquesimo anno di età se successivo alla scadenza del quinquennio (comma 88).

L'articolo 10, comma 12-undecies, del D.L. n. 192 del 2014, ha, inoltre, consentito a coloro che hanno iniziato l'attività nel 2015, di avvalersi ancora del medesimo regime (cfr. ris. n. 67 del 2015). Tale possibilità era frutto, però, di una di esplicita opzione non più esercitabile da coloro che iniziano l'attività nel 2016.

Per i motivi addotti nel paragrafo precedente, anche i soggetti che hanno optato, ai sensi del citato articolo 10, nel corso del 2015 per l'applicazione del regime di vantaggio possono revocare la scelta effettuata senza attendere il decorso dei termini di permanenza nel regime (cinque anni) e accedere al regime forfetario, applicando ove possibile, le disposizioni di cui al comma 65.

3.2. Disapplicazione per legge

Il regime forfetario cessa di avere efficacia a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno anche solo uno dei requisiti di accesso previsti dal comma 54 (vedi par. 2.2), ovvero si verifica una delle cause di esclusione previste dal comma 57 (vedi par. 2.3).

A differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio di cui al DL n. 98 del 2011, non è più contemplata la cessazione del regime in corso d'anno.

3.3. Disapplicazione a seguito di accertamento.

Ai sensi del comma 74, il passaggio in giudicato dell'avviso di accertamento che dimostri l'assenza di una delle condizioni di cui al comma 54 o l'esistenza di una delle ipotesi elencate nel comma 57, determina l'uscita dal regime forfetario dal periodo successivo a quello accertato (cfr. par. 4.2.2 della circolare n. 17/E del 2012, in relazione alla previsione di cui all'articolo 1, comma 114, della legge n. 244 del 2008).

Ciò significa che la definitività dispiega effetti, ai fini della permanenza nel regime, dall'anno successivo a quello al quale è riferita la violazione. Pertanto, qualora un accertamento relativo all'anno di imposta 2015 dovesse rendersi definitivo nel 2020, il regime forfetario si considererà cessato già a decorrere dal 2016.

In ogni caso, la norma non deroga ai termini di cui all'articolo 43 del DPR 600 del 1973.

4. CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO

4.1. Semplificazioni e adempimenti ai fini Iva

4.1.1 semplificazioni

Come già avveniva per il regime dei contribuenti minimi e per il regime fiscale di vantaggio, il comma 58 stabilisce che i contribuenti in regime forfetario non addebitano l'Iva in rivalsa né esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni. Le fatture emesse non devono, pertanto, recare l'addebito dell'imposta.

Come già chiarito con la circolare n. 17/E del 2012, con riferimento al regime fiscale di vantaggio, nell'ipotesi in cui un soggetto che applica il regime forfetario emetta una fattura senza esercitare la rivalsa, ed il corrispettivo sia incassato nell'anno successivo, nel quale il contribuente applica il regime ordinario, la fattura non andrà integrata con l'IVA, considerato che, ai sensi dell'articolo 6, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972, l'operazione si intende comunque effettuata al momento dell'emissione della fattura (anche se diverso da quello in cui un operazione si considera effettuata ai sensi dei commi 1 e 3 dello stesso articolo). Così, ad esempio le fatture emesse da un forfetario nel 2016, ed incassate nel 2017, non dovranno essere integrate con l'IVA anche se il soggetto - per scelta o per legge - è fuoriuscito dal regime in commento.

Ai sensi del successivo comma 59, i soggetti che applicano il regime forfetario sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi contabili e dichiarativi previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, ossia dalla:

- registrazione delle fatture emesse (articolo 23 del D.P.R. n. 633 del 1972);
- registrazione dei corrispettivi (articolo 24 del medesimo D.P.R.);
- registrazione degli acquisti (articolo 25 del medesimo D.P.R.);
- tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39 del medesimo D.P.R.), fatta eccezione per le fatture e i documenti di acquisto e le bollette doganali di importazione;
- dichiarazione e comunicazione annuale IVA (articoli 8 e 8-bis del D.P.R. n. 322 del 1998).

In considerazione di quanto precisato nella relazione illustrativa, si ritiene che i medesimi contribuenti possano considerarsi esonerati:

- dall'obbligo di effettuare la comunicazione di cui all'articolo 21, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 (comunicazione telematica all'Agenzia

delle entrate delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto - cd. spesometro);

- dall'obbligo di comunicazione di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito dalla legge 22 maggio 2010, n. 73 (comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate delle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list) ;

4.1.2 Adempimenti

I contribuenti che applicano il regime forfetario (come già i contribuenti che applicavano il regime dei minimi e di vantaggio) restano soggetti agli obblighi di:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- certificazione dei corrispettivi, fatta eccezione - per espressa previsione contenuta nel comma 59 - per quelle attività esonerate ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696 (purché, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr risoluzione n. 108/E del 23 aprile 2009).
- integrazione delle fatture per le operazioni di cui risultano debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione dell'imposta relativa.

Pertanto, il comma 58 individua, diversamente dal passato, in modo più puntuale le disposizioni da applicare in caso di effettuazione di operazioni attive

e passive con operatori non residenti. In particolare, i contribuenti che applicano il regime forfetario sono tenuti ad assolvere i seguenti adempimenti:

a) **cessioni di beni intracomunitarie**: le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti appartenenti ad altro Stato membro dell'Unione Europea, continuano, come nel precedente regime fiscale di vantaggio, a non essere considerate cessioni intracomunitarie in senso tecnico, essendo assimilate alle operazioni interne, per le quali l'IVA non viene evidenziata in fattura. Il cedente deve indicare nella fattura emessa nei confronti dell'operatore comunitario che l'operazione, soggetta al regime in esame, "non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 41, comma 2-bis, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331". Non essendo considerate cessioni intracomunitarie, i medesimi contribuenti non sono tenuti ad iscriversi nella banca dati VIES, né alla compilazione degli elenchi riepilogativi Intrastat (comma 58 lettera b));

b) **acquisti di beni intracomunitari**: diversamente dal passato, gli acquisti di beni intracomunitari sono ora, per espressa previsione di legge, soggetti alle disposizioni contenute nell'articolo 38, comma 5, lettera c) del D.L. n. 331 del 1993, secondo cui "*non costituiscono acquisti intracomunitari... (omissis)... c) gli acquisti di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa, effettuati dai soggetti indicati nel comma 3, lettera c), dai soggetti passivi per i quali l'imposta è totalmente indetraibile a norma dell'articolo 19, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dai produttori agricoli di cui all'articolo 34 dello stesso decreto che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti di cui all'articolo 40, comma 3, del presente decreto, effettuati nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato. L'ammontare complessivo degli acquisti è assunto al netto dell'imposta sul valore aggiunto e al netto degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi di cui al comma 4 del presente articolo e degli acquisti di prodotti soggetti ad accisa;*". (comma 58 lettera c)).

Pertanto, laddove gli acquisti da Paesi comunitari siano di ammontare **inferiore ai 10.000 euro**, l’IVA è assolta dal cedente nel paese di origine dei beni e, conseguentemente, il cessionario che applica il regime forfetario non ha l’obbligo di iscriversi al VIES, né di compilare gli elenchi riepilogativi Intrastat, salva la possibilità per lo stesso di optare per l’applicazione dell’imposta in Italia anche prima del raggiungimento della soglia.

Quando, invece, gli acquisti intracomunitari **superano il limite dei 10.000 euro** l’acquisto assume rilevanza in Italia, secondo le regole ordinarie degli acquisti Ue, e pertanto il cessionario che applica il regime forfetario deve adempiere ai seguenti obblighi:

- iscrizione al VIES (cfr articolo 35, comma 2, lett. e-bis) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633);
- integrazione della fattura rilasciata dal fornitore intracomunitario - in base al meccanismo di cui all’articolo 46, comma 1, D.L. 331 del 1993 - indicando l’aliquota dovuta e la relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione, senza diritto alla detrazione dell’Iva relativa;
- compilazione dell’elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari ex articolo 50 comma 6, del DL 331 del 1993.

c) **prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi**: con riguardo a tali operazioni, diversamente dal passato, la modifica normativa dispone che le stesse rimangono soggette alle ordinarie regole e trovano la propria disciplina nelle disposizioni previste dagli articoli 7-ter e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (comma 58 lettera d)). Pertanto, nel caso di acquisti di prestazioni di servizio intracomunitarie, l’IVA è sempre assolta in Italia, senza che a tal fine il legislatore abbia fissato una soglia minima. Il cessionario che applica il regime forfetario è soggetto ai medesimi adempimenti previsti con riferimento agli acquisti intracomunitari di beni per importo superiore a 10.000 euro.

Nel caso di prestazioni di servizio rese ad un committente, soggetto passivo d'imposta, stabilito in un altro Paese Ue, va emessa fattura senza addebito di imposta (articolo 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972) e compilato l'elenco Intrastat delle prestazioni di servizio rese.

d) importazioni, esportazioni ed operazioni ad esse assimilate, come già anticipato, effettuare esportazioni non costituisce più motivo di preclusione all'accesso e/o permanenza nel regime forfetario e alle suddette operazioni si applicano gli articoli 8, 8-bis, 9, 67 e seguenti del DPR 633 del 1972, fermo restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare utilizzando il plafond ai sensi dell' 8, comma 1, lettera c) e comma 2 del medesimo decreto (comma 58, lettera e)).

4.1.3. Rettifica della detrazione

L'applicazione del regime in parola, comporta, altresì, la rettifica dell'IVA già detratta negli anni in cui si è applicato il regime ordinario, ai sensi dell'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972 (comma 61).

Si ricorda che, nel caso di ingresso nel regime, l'IVA relativa a beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in un'unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi, fatta eccezione per i beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, la cui rettifica va eseguita soltanto se non siano ancora trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, ovvero dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se trattasi di fabbricati o loro porzioni.

Come già evidenziato con le circolari n. 73/E del 2007 e 17/E del 2012 (per coloro che applicavano il regime dei minimi o di vantaggio), ai fini della rettifica occorre predisporre un'apposita documentazione nella quale indicare, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale (secondo le modalità illustrate nella circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997).

La rettifica va eseguita nella dichiarazione IVA dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie e il versamento dell'eventuale importo a debito va operato in un'unica soluzione.

La rettifica della detrazione va effettuata anche in caso di passaggio dal regime forfetario al regime ordinario nella dichiarazione del primo anno di applicazione delle regole ordinarie.

4.1.4. IVA ad esigibilità differita

Al fine di rendere neutrali gli effetti del passaggio dal regime ordinario IVA al regime forfetario, il comma 62 dispone che, nella dichiarazione relativa all'ultimo anno in cui è stata applicata l'IVA nei modi ordinari, si deve tener conto dell'imposta relativa alle operazioni ad esigibilità differita di cui all'articolo 6, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, ossia delle operazioni per le quali, generalmente, l'esigibilità dell'imposta si realizza al momento del pagamento del corrispettivo (cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte, ad esempio, allo Stato, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza).

Analogamente, occorre tener conto anche delle operazioni per le quali si è liquidata l'imposta secondo il regime di IVA per cassa di cui all'articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134. In pratica, l'accesso al regime forfetario comporta, per il cedente o prestatore che se ne avvalga, la rinuncia al differimento dell'esigibilità. Per converso, nella stessa liquidazione può essere esercitato, sempreché spettante, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto soggette allo stesso regime di IVA per cassa ed i cui corrispettivi non sono stati ancora

pagati, per la quale la norma di riferimento dispone il differimento della detrazione.

4.1.5. Utilizzo eccedenza credito IVA

Sempre con riferimento alla dichiarazione IVA relativa all'ultimo periodo di applicazione dell'imposta nei modi ordinari, il successivo comma 63 prevede che laddove, eseguite le opportune rettifiche previste dall'articolo 19-bis2, emerga una eccedenza di credito Iva, la stessa potrà essere chiesta a rimborso, ovvero potrà essere utilizzata in compensazione con altre imposte e contributi ai sensi dell'articolo 17 del D.lgs. n. 241 del 1997.

La suddetta disposizione non fa riferimento ai presupposti, fissati, ai commi 2 e 3 dell'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, in presenza dei quali il credito Iva può essere chiesto a rimborso. Si ritiene pertanto, che il diritto al rimborso dell'eccedenza maturata nell'ultima dichiarazione presentata prima dell'entrata nel regime forfetario non sia subordinato alle ordinarie condizioni previste nel citato articolo 30, ma derivi dalla previsione di un ulteriore presupposto di rimborso introdotto dalla normativa sul nuovo regime forfetario. Trattandosi di rimborsi Iva è comunque applicabile la disciplina contenuta nell'articolo 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.

4.2. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi

4.2.1. Semplificazioni

Ai contribuenti che applicano il regime forfetario, è riconosciuto un consistente vantaggio contabile.

In particolare, tali soggetti, sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie (comma 69); sono,

inoltre, esclusi dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri (comma 73).

Non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, pur essendo obbligati a indicare in dichiarazione il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti emolumenti senza operare, all'atto del pagamento, la relativa ritenuta d'acconto.

Inoltre, i ricavi o i compensi percepiti da coloro che applicano il regime forfetario, in ragione dell'esiguità della misura dell'imposta sostitutiva, non sono soggetti alla ritenuta d'acconto.

A tal fine, come già accadeva per i contribuenti in regime di vantaggio, è necessario che il contribuente rilasci un'apposita dichiarazione al sostituto dalla quale risulti che il reddito cui le somme percepite afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva in parola.

Tuttavia, ove il contribuente erroneamente abbia subito delle ritenute e non sia più possibile correggere l'errore, le stesse potranno essere chieste a rimborso, con le modalità previste all'articolo 38 del DPR n. 602 del 1973, ovvero in alternativa, scomutate in dichiarazione, a condizione che le stesse siano state regolarmente certificate dal sostituto d'imposta.

In tale evenienza, analogamente a quanto previsto per i soggetti rientranti nel regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27, commi 1 e 2 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 l'importo totale delle ritenute complessivamente subite sui ricavi e compensi afferenti al regime forfetario, andrà indicato per il periodo di imposta 2015, nel rigo RS 40 di "Unico 2016-PF", denominato "Ritenute regime di vantaggio casi particolari", e riportato, ai fini dello scorporo, nel rigo RN33, colonna 4 e/o nel rigo LM41 "Ritenute consorzio".

4.2.2. Adempimenti

I contribuenti che applicano il regime forfetario sono tenuti a conservare i documenti emessi e ricevuti, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 22 del

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché a presentare la dichiarazione dei redditi nei termini e con le modalità previste dal D.P.R. n. 322 del 1998.

4.2.3. Adempimenti dichiarativi ai fini dell'incremento della compliance dichiarativa e dell'analisi del rischio

Il comma 73, nel disporre l'esclusione per i contribuenti che applicano il regime forfetario dall'applicazione degli studi di settore, prevede che, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate recante approvazione dei modelli da utilizzare per la dichiarazione dei redditi siano individuati, per i contribuenti che applicano il regime forfetario, specifici obblighi informativi relativamente all'attività svolta.

Al riguardo, il quadro RS del modello di dichiarazione *"Unico 2016-PF"*, approvato con il Provvedimento del 29 gennaio 2016 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prevede un nuovo prospetto denominato *"Regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni - Obblighi informativi"*.

Tale prospetto deve essere compilato dai soli contribuenti che hanno applicato il regime forfetario in argomento nel 2015, al fine di fornire all'Amministrazione Finanziaria alcuni elementi informativi dalla stessa individuati per le finalità previste dal citato comma 73. In particolare, i soggetti forfettari devono dichiarare, cumulativamente, le informazioni relative al tipo di attività svolta (ad esempio, informazioni riguardanti i lavoratori dipendenti, i mezzi di trasporto, i costi e le spese sostenute, i compensi corrisposti, i consumi,...), indicate nei rigli da RS374 a RS378, per l'attività di impresa, ed nei rigli da RS379 a RS381, per quella di lavoro autonomo. Nel caso vengano esercitate sia attività di impresa che di lavoro autonomo, dovranno essere compilate entrambe le sezioni del prospetto.

Tanto premesso si osserva che, in linea generale - coerentemente con gli adempimenti richiesti ai contribuenti che applicano il regime forfetario ed alle significative semplificazioni loro riconosciute - i dati richiesti nel prospetto

dichiarativo devono essere indicati con riguardo alla documentazione ricevuta o emessa da tali soggetti.

Ad esempio, le informazioni relative ai costi richieste agli esercenti attività di impresa dovranno essere dichiarate solo laddove i contribuenti abbiano ricevuto la relativa documentazione fiscale nel periodo di imposta e nella misura in essa indicata.

Si rileva, inoltre, che i beni strumentali utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, dovranno essere dichiarati nella misura del 50%.

Si osserva, poi, che, in base a quanto previsto dall'art. 1, comma 69, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, i dati relativi ai redditi erogati, per i quali, all'atto del pagamento, non è stata operata la ritenuta alla fonte (cfr. par. 4.2.1) devono essere indicati negli appositi righi RS371, RS372 ed RS373 del medesimo prospetto, facendo riferimento ai redditi e compensi pagati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione, indipendentemente dal motivo per cui la ritenuta non è stata effettuata (ossia anche quando il soggetto percipiente sia a sua volta un soggetto forfetario per il quale la ritenuta non si applica).

4.3. Determinazione del reddito imponibile

Il comma 64, stabilisce che, chi aderisce al regime determina "...il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività nella misura indicata nell'allegato n.4 annesso alla presente legge, diversificata a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata."

Di seguito i coefficienti di redditività, distinti per codice ATECO, da applicare ai ricavi o ai compensi percepiti nel periodo di imposta, calcolati in base al criterio di cassa.

| Progressivo | Gruppo di settore | Codici attività ATECO 2007 | Redditività |
|-------------|--|--|-------------|
| 1 | Industrie alimentari e delle bevande | (10-11) | 40% |
| 2 | Commercio all'ingrosso e al dettaglio | 45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9 | 40% |
| 3 | Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande | 47.81 | 40% |
| 4 | Commercio ambulante di altri prodotti | 47.82 - 47.89 | 54% |
| 5 | Costruzioni e attività immobiliari | (41 - 42 - 43) - (68) | 86% |
| 6 | Intermediari del commercio | 46.1 | 62% |
| 7 | Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione | (55-56) | 40% |
| 8 | Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi | (64-65-66) - (69-70-71-72-73-74-75) - (85) - (86-87-88) | 78% |
| 9 | Altre attività economiche | (01 - 02 - 03) - (05 - 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 39) - (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99) | 67% |

Le spese sostenute nello svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione rilevano, dunque, in base alla percentuale di redditività attribuita, in via presuntiva, all'attività effettivamente esercitata.

Conseguentemente, in presenza di ricavi o compensi derivanti dal contemporaneo esercizio di attività riconducibili a codici ATECO diversi, il contribuente determina l'imponibile lordo applicando ai ricavi/compensi imputabili a ciascuna attività il relativo coefficiente di redditività.

Da tale reddito sono deducibili i contributi previdenziali dovuti per legge, compresi i contributi previdenziali versati per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, nonché quelli versati per conto dei collaboratori non fiscalmente a carico, a condizione che il titolare non abbia esercitato nei loro confronti il diritto di rivalsa.

Al riguardo, si evidenzia che, qualora i contributi versati siano superiori al reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato applicando i coefficienti di

reddittività, l'eccedenza può essere dedotta dal reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 10 del DPR n. 917 del 1986.

E' utile precisare, inoltre, che l'eventuale eccedenza dei contributi previdenziali ed assistenziali versati da un contribuente che applica il regime forfetario e che sia fiscalmente a carico, può essere dedotta, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del DPR n. 917 del 1986, dai familiari indicati nell'articolo 433 del codice civile.

Si rinvia, in proposito, ai chiarimenti forniti con la circolare n. 17 del 2012 relativa al regime fiscale di vantaggio

Coerentemente con la ratio seguita dal comma 54, gli immobili, a qualsiasi titolo posseduti, non vanno considerati ai fini del regime forfetario. Alla luce di quanto previsto, il reddito prodotto dagli immobili strumentali o patrimoniali eventualmente posseduti va imputato, quale reddito di fabbricati, alla persona fisica titolare dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo.

4.3.1 Componenti positivi e negativi di reddito maturati in corso di regime

Il comma 64 richiamato al precedente paragrafo non contiene riferimento alcuno al trattamento fiscale riservato alle plusvalenze e alle minusvalenze - la cui imponibilità era, invece, espressamente prevista nei precedenti regimi dedicati ai contribuenti di minori dimensioni dall'articolo 1, comma 104, della legge n. 244 del 2007.

La mutata lettera della norma, in un ottica di maggiore semplificazione, consente di ritenere che le plusvalenze e le minusvalenze realizzate effettuate in corso di regime non abbiano alcun rilievo fiscale, anche se riferite a beni acquistati negli anni che hanno preceduto l'adozione del regime forfetario. Inoltre, non assumono rilevanza neppure le sopravvenienze sia attive che passive.

4.3.2. Componenti di reddito riferiti a periodi precedenti

In considerazione delle peculiarità delle regole di determinazione del reddito, il comma 66 introduce alcune disposizioni volte ad effettuare un coordinamento tra i periodi di imposta nei quali tali regole trovano applicazione e i periodi precedenti o successivi, con riferimento ai quali risultano applicabili le regole ordinarie.

Tale coordinamento si rende necessario in particolare per i redditi di impresa, in considerazione del diverso criterio di imputazione temporale dei componenti positivi (principio di cassa) adottato dal regime in esame rispetto al criterio di imputazione previsto dalle disposizioni ordinarie (principio di competenza), al fine di evitare duplicazioni o salti di imposta nei periodi di entrata o di uscita dal regime.

Il citato comma 66, in particolare, stabilisce che le quote residue di componenti positivi e/o negativi di reddito, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in attuazione delle regole fissate dal TUIR, devono essere utilizzate interamente nel periodo immediatamente precedente all'adozione del regime forfetario. Tale disposizione si applica, altresì, anche ai fini della determinazione del valore della produzione.

I componenti positivi cui fa riferimento la disposizione in commento sono, ad esempio, quelli realizzati a titolo di plusvalenza che, a norma dell'articolo 86 del TUIR, il contribuente può decidere di imputare nell'esercizio stesso in cui sono realizzate, in base a quanto previsto dal comma 4 della stessa norma, o in quote costanti in detto esercizio e nei quattro successivi, nonché i proventi in denaro e in natura di cui al comma 3 lett. *b)*, del successivo articolo 88, che sono imputabili nel medesimo modo previsto per la plusvalenze.

I componenti negativi, invece, sono, ad esempio, relativi alle spese destinate a produrre effetti positivi sul reddito di più esercizi, indicate nel dettaglio all'articolo 108 del TUIR. Tali componenti possono essere utilizzati, a scelta del contribuente, nella determinazione del reddito dell'esercizio in cui sono state sostenute, oppure, in detto esercizio e nei quattro successivi. Tra i

componenti negativi rientrano anche le spese di manutenzione, di cui al comma 6 dell'articolo 102. Tali spese, per la parte che eccede il 5% del valore dei beni ammortizzabili, sono utilizzabili nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei 5 esercizi successivi.

4.3.3. Trattamento delle perdite generate nei periodi di imposte precedenti.

Il comma 68 consente al contribuente, che adotta il regime forfetario, di utilizzare le perdite pregresse riportate nei periodi precedenti in deduzione dal reddito determinato secondo le modalità indicate nel comma 64.

Naturalmente, le perdite realizzate nei periodi di applicazione della contabilità ordinaria possono essere riportate fino al 5° anno successivo a quello di conseguimento, esclusivamente dal reddito d'impresa, come previsto all'articolo 8 del TUIR. A tale regola fanno eccezione le perdite delle imprese in fase di *start-up*, nei primi 3 anni d'attività, che sono riportabili senza limiti temporali.

Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese in contabilità semplificata, invece, non potendo essere portate a nuovo negli esercizi successivi, non influenzano il reddito d'impresa realizzato nel periodo di applicazione del regime forfetario.

Si precisa, tuttavia, che sono riportabili, senza tener conto di eventuali limiti anche temporali, le perdite maturate dalle *start up* negli anni 2006 e 2007, anche se realizzate da imprese in contabilità semplificata e da lavoratori autonomi³.

Le perdite maturate nel periodo di applicazione del "regime dei contribuenti minimi" di cui alla L. n. 244 del 2007 e del "regime fiscale di vantaggio" di cui al DL n. 98 del 2011, infine, possono essere scomutate dal

³ Si ricorda che l'articolo 8 del TUIR nel testo in vigore dal 4 luglio 2006 al 31 dicembre 2007 consentiva il riporto delle perdite anche alle imprese in contabilità semplificata e ai lavoratori autonomi per 5 anni. Peraltro, per effetto del rinvio, contenuto nel medesimo articolo 8, all'articolo 84, comma 2, del TUIR, le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dai citati soggetti possono essere computate illimitatamente in diminuzione del reddito prodotto nelle annualità successive.

reddito forfetario - qualunque sia stata il tipo di attività (impresa o lavoro autonomo) esercitata - nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero ammontare che trova capienza, fermo restando l'applicazione del comma 3 dell'art. 8 del TUIR ove ricorrano le condizioni (cfr ris. n. 123/E del 30 novembre 2010).

4.3.4. Le rimanenze finali e le deduzioni forfetarie maturate per effetto di altre norme

La determinazione forfetaria del reddito sulla base di coefficienti di redditività dell'attività esercitata, *in re ipsa*, esclude la rilevanza fiscale dei componenti negativi realizzati in concreto e, al tempo stesso, di eventuali deduzioni, determinate in applicazione di altre norme non espressamente richiamate dalle disposizioni istitutive o modificative del regime.

Alla luce di quanto sopra, le rimanenze di merci dei periodi progressi, in linea con quanto previsto dal comma 66 per i componenti positivi e negativi di reddito sospesi, devono concorrere al reddito dell'esercizio immediatamente precedente all'adozione del regime forfetario.

4.3.5. Cessazione dell'attività

E' noto che il trattamento fiscale da riservare ai ricavi e ai compensi fatturati e non ancora riscossi, così come ai costi e agli oneri che non hanno ancora ricevuto il proprio regolamento finanziario, rappresenta una delle problematiche che si verificano all'uscita dell'attività economica.

Come già precisato con riferimento al regime fiscale di vantaggio nella circolare n. 17 del 2012, laddove l'attività cessa quando ancora esistono ricavi e compensi fatturati e non ancora riscossi, ovvero costi ed oneri per i quali manca ancora la manifestazione numeraria, l'attività non si può "*considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti,*

e, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente commessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale". Ciò in analogia a quanto già in precedenza chiarito con circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007 in merito alla cessazione dell'attività professionale. Il regime forfetario, infatti, determina il reddito, al pari di quello professionale, secondo il criterio di cassa, a prescindere dal tipo di attività esercitata (professionale o di impresa).

Ne consegue che, in caso di cessazione dell'attività, il contribuente che applica il regime forfetario dovrà adempiere agli obblighi dichiarativi prescritti, compilando il quadro LM del modello UNICO fino all'ultima operazione concernente la riscossione dei crediti; fino a tale data non potrà, pertanto, chiedere la cessazione della partita IVA. La cessazione della partita Iva non potrà, inoltre, essere chiesta fino a quando non siano state ricevute tutte le fatture relative alle operazioni passive effettuate, tenuto conto dell'obbligo di regolarizzare delle fatture omesse ovvero emesse in forma irregolare, imposto al cessionario o committente dall'art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471 del 1997.

In alternativa, tenendo conto delle dimensioni dell'impresa e, in particolare, dall'esiguità delle operazioni economiche che ne caratterizzano l'attività, in un'ottica di semplificazione, si ritiene applicabile al regime forfetario la soluzione, prevista in via interpretativa per il regime fiscale di vantaggio, secondo cui, il contribuente ha la facoltà di chiudere le proprie pendenze fiscali, imputando all'ultimo anno anche delle operazioni che non hanno avuto ancora manifestazione finanziaria. (cfr. circolare n. 17/E del 2012).

4.3.6 La valutazione delle merci e dei beni strumentali nei passaggi di regime

Il comma 72 disciplina i casi di passaggio dal regime forfetario al regime ordinario, e viceversa, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposta, dispone che *"...Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario a un periodo di imposta soggetto a un diverso regime, ..., i ricavi e i compensi che hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza*

nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi; viceversa i ricavi e i compensi che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario.”.

La disposizione, in altri termini, stabilisce che i ricavi e i compensi che non hanno concorso a formare il reddito nel periodo di applicazione del regime forfetario, a causa della mancata riscossione delle somme attese, al fine di evitare salti e duplicazioni di imposta, concorreranno a determinare il reddito in regime ordinario - adottato dopo l'uscita dal forfetario - nel medesimo anno in cui si realizza la manifestazione finanziaria, senza tener conto della competenza economica. Analogamente, il principio di competenza non può essere applicato ai ricavi e ai compensi che hanno concorso alla formazione del reddito nel periodo di applicazione del regime forfetario, avendo avuto in tale periodo la rispettiva manifestazione finanziaria.

Viceversa, in caso di passaggio dal regime ordinario al regime forfetario, laddove il ricavo abbia già concorso, per competenza, a determinare il reddito nel periodo di applicazione del regime ordinario, la sua manifestazione finanziaria in corso di regime forfetario non assume rilevanza.

Con riferimento ai costi, infine, la norma stabilisce che “...*le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime forfetario...*” non rilevano ai fini della determinazione del reddito negli anni successivi al passaggio al regime ordinario.

Ciò significa, dunque, che le esistenze finali in corso di regime forfetario non rilevano come esistenze iniziali del regime ordinario se il loro prezzo è stato pagato nel periodo di permanenza nel regime di favore, mentre le medesime costituiscono esistenze iniziali limitatamente alla parte non ancora pagata.

Il comma 72, in riferimento alla plusvalenze/minusvalenze realizzate dopo l'uscita dal regime di favore, dispone che il costo dei beni acquistati negli anni

anteriori all'ingresso nel regime forfetario è pari al costo non ammortizzato, risultante dal libro dei beni ammortizzabili nell'anno che precede l'adozione del regime forfetario, mentre il costo dei beni strumentali acquistati nel periodo di applicazione del regime forfetario è pari al prezzo d'acquisto.

La norma, per converso, non contiene ulteriori precisazioni, e in tal senso avvalorata l'ipotesi dell'implicita volontà del legislatore di non attribuire rilievo alcuno alle plusvalenze/minusvalenze realizzate nel corso del regime forfetario per effetto dell'alienazione dei beni strumentali acquisiti nel medesimo periodo o nei periodi precedenti all'ingresso nel regime di favore.

4.3.7. Calcolo delle detrazioni

Il comma 75 prevede che il reddito determinato secondo i criteri del regime forfetario sia rilevante, unitamente al reddito complessivo, ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia di cui all'articolo 12, comma 2, del TUIR. Il reddito soggetto all'imposta sostitutiva non rileva, invece, ai fini della spettanza delle detrazioni oggettive individuate nell'articolo 13 del TUIR. Per effetto di tale irrilevanza, il contribuente che ha percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati ha diritto a determinare la detrazione prevista senza tener conto del reddito soggetto al regime forfetario.

4.4. Applicazione dell'imposta sostitutiva

Una volta determinato il reddito imponibile, con le modalità sopra descritte, il contribuente forfetario applica un'unica imposta, nella misura del 15 per cento, sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP.

Nel caso di imprese familiari di cui all'articolo 5, comma 4, del TUIR, il comma 64 precisa, l'imposta sostitutiva, applicata sul reddito al lordo dei compensi dovuti dal titolare al coniuge e ai suoi familiari, è dovuta dall'imprenditore.

Il contribuente potrà scomputare le detrazioni d'imposta complessivamente spettanti dall'imposta lorda emergente dal quadro RN, nel caso in cui percepisca altre categorie di reddito.

I contribuenti in regime forfetario possono maturare il credito d'imposta di cui ai commi 98 e 99 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015, previsto - nella misura del 20% per le piccole imprese, del 15% per le medie imprese e del 10% per le grandi imprese - a favore di chi acquista, anche per mezzo di contratti di locazione finanziaria, beni strumentali nuovi per le strutture produttive impiantate o già esistenti nel Mezzogiorno. Si ricorda che l'agevolazione, che riguarda macchinari, impianti e attrezzature varie, come precisa il successivo comma 100, non si applica alle imprese che operano nel settore siderurgico, carbonifero, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e relative infrastrutture, in quello della produzione/distribuzione energetica, nei settori assicurativi, finanziari e creditizi. Inoltre, il credito non può essere riconosciuto alle imprese in difficoltà, come definite dalla comunicazione della Commissione europea 2014/C249/01 del 31 luglio 2014, mentre le aziende che operano nei settori agricolo, ittico e forestale possono fruire dell'aiuto nei limiti e alle condizioni previste dalla normativa europea in tali settori.

Pertanto, al di fuori dei casi indicati, si ritiene che la disciplina dettata ai commi 98-106 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015, nel rispetto delle condizioni prescritte nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, permetta alle imprese minori di fruire del credito d'imposta in argomento che, ai sensi dell'articolo 1, comma 104, della legge di stabilità per il 2016, può essere utilizzato esclusivamente in compensazione ex articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Gli accounti ed il saldo dell'imposta sostitutiva così determinata sono versati con le modalità ed entro i termini ordinari stabiliti per il versamento degli accounti e del saldo IRPEF, utilizzando nel modello F24 i codici tributo istituiti con risoluzione n. 59/E del 11 giugno 2015. Si applicano, quindi, tutte le

disposizioni vigenti in materia di versamenti a saldo ed in acconto, compensazione e rateazione dell'IRPEF.

5. LE AGEVOLAZIONI PER I SOGGETTI CHE INIZIANO UNA NUOVA ATTIVITA'

Il legislatore, con il comma 65 della norma in commento, ha previsto ulteriori vantaggi volti a favorire la nascita di nuove iniziative economiche.

La norma, nella versione originaria applicabile per l'anno di imposta 2015, prevedeva che i contribuenti in regime forfetario beneficiassero della riduzione di 1/3 dell'imponibile determinato con le modalità fissate al comma 64, al lordo delle deduzioni.

In particolare, si precisa che, per il solo anno 2015, la suddetta riduzione va operata sul reddito forfetariamente determinato al lordo dei contributi previdenziali versati e dedotti e delle perdite pregresse da portare in diminuzione del reddito.

Pertanto nel modello UNICO 2016 PF la riduzione andrà operata con riferimento al reddito lordo indicato al rigo LM34.

Con l'intento di favorire ulteriormente le nuove iniziative economiche e di consentire la definitiva abrogazione del regime c.d. di vantaggio, di cui all'articolo 27 co.2 del DL n. 98 del 2011, il legislatore con la legge di stabilità per il 2016, ha modificato il comma 65 disponendo che, a decorrere dal 2016, il reddito determinato con i criteri sopra richiamati, sia assoggettato ad un'imposta sostitutiva del 5%, per i primi 5 anni di attività. Si ricorda, inoltre, che il comma 113 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 ha previsto, anche per i soggetti che nel 2015 hanno iniziato una nuova attività, l'applicazione, per il quadriennio che residua al compimento del quinquennio, dell'imposta sostitutiva nella misura del 5%. Per poter beneficiare degli ulteriori vantaggi in termini di tassazione è, tuttavia, necessario che:

- a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 54, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- c) qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai limiti di cui al comma 54.

I suddetti requisiti sono analoghi a quelli previsti dall'articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011 per l'accesso al regime di vantaggio, descritti nella circolare n. 17/E del 2012, paragrafi da 2.2.1 a 2.2.3, cui in generale si rinvia.

Ad ogni buon fine, si riassumono le caratteristiche più significative delle suddette disposizioni.

In particolare, si ricorda che, laddove la norma richiama il precedente triennio quale limite di riferimento per l'avvio di una precedente iniziativa economica, intende riferirsi al triennio calcolato secondo il calendario gregoriano, e non al periodo d'imposta né all'anno solare; pertanto, un contribuente che intenda avviare una nuova attività ad aprile 2016 potrà beneficiare delle agevolazioni in parola qualora abbia concluso la precedente attività entro marzo del 2013. La preclusione in argomento, in ogni caso, non opera qualora i redditi percepiti dal contribuente nel triennio siano riconducibili ad un contratto di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro, né in caso di partecipazione ad una società inattiva.

Si rammenta, altresì, che il vincolo che la nuova attività non sia mera prosecuzione di una precedente attività d'impresa, di lavoro dipendente o di

lavoro autonomo (salvo l'eccezione prevista per la pratica obbligatoria) persegue, in generale, una finalità antichiusiva, poiché mira ad evitare che il beneficio possa essere fruito da soggetti che si limitino a modificare la sola veste giuridica della attività esercitata in precedenza o dispongano, scientemente, la mera variazione del codice ATECO sfruttando il cambio di denominazione previsto per il "rinnovo" dell'attività.

Restano, peraltro, valide tutte le considerazioni già svolte con riguardo ai precedenti regimi, nel senso che la prosecuzione dell'attività deve essere valutata sotto il profilo sostanziale e non formale. A tal fine, pertanto, è indispensabile valutare se la nuova attività si rivolge alla medesima clientela e necessità delle stesse competenze lavorative. Ciò significa che ci sarà continuità quando il contribuente sceglierà di esercitare la medesima attività, svolta precedentemente come lavoratore dipendente rivolgendosi allo stesso mercato di riferimento. Si ritiene che la prosecuzione rilevi anche quando la cessazione del rapporto di lavoro avvenga per cause indipendenti dalla volontà del dipendente, tenuto conto che la norma in esame non fa riferimento a specifiche agevolazioni per i lavoratori in mobilità.

Con precedenti documenti di prassi è stato, altresì, chiarito che la continuità non sussiste quando la nuova attività o il mercato di riferimento sono diversi, ovvero quando la precedente attività abbia il carattere di marginalità economica, ossia il lavoro dipendente o assimilato sia svolto, in base a contratti a tempo determinato o di collaborazione coordinata o a progetto per un periodo di tempo non superiore alla metà del triennio.

Come già chiarito per i precedenti regimi, infine, laddove vi sia proseguimento dell'attività precedentemente esercitata da un terzo, ai fini dell'applicazione della ulteriore riduzione della tassazione, andrà verificata la sussistenza dei requisiti previsti al comma 54 per l'accesso al regime forfetario, da eseguirsi in relazione al periodo di imposta precedente a quello di inizio dell'attività con riferimento ai ricavi e compensi del dante causa.

Qualora il trasferimento dell'attività avvenga in corso d'anno, i ricavi riferibili al dante causa e quelli riferibili all'avente causa, relativi all'anno di cessione dell'attività, devono essere considerati cumulativamente per la verifica del superamento del richiamato limite. Ove detto evento si realizzasse, il contribuente sarà obbligato ad uscire dal regime di favore a decorrere dall'anno successivo.

6. SANZIONI

Il comma 74, infine, rinvia per l'attività di accertamento, riscossione, per le sanzioni e il contenzioso, alle disposizioni vigenti, per quanto compatibili, in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e di imposta regionale sulle attività produttive.

Il medesimo comma, tuttavia, dispone un aggravio delle sanzioni nel caso di infedele indicazione dei dati attestanti i requisiti e le condizioni per accedere al regime di cui al comma 54, di quelle che ne determinano l'esclusione o la cessazione, di cui al comma 57, ovvero di quelle che consentono l'accesso al regime di favore previsto per le nuove attività, di cui al comma 65. In tale evenienza, infatti, le sanzioni disposte dal d.lgs. n. 471 del 1997 sono maggiorate del 10 per cento se il maggior reddito accertato supera del 10 per cento quello dichiarato.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

ALLEGATO 2 – Circolare 10 aprile 2019, n. 9

CIRCOLARE N. 9



Roma, 10 aprile 2019

OGGETTO: *Modifiche al regime forfetario - articolo 1, commi da 9 a 11, legge 30 dicembre 2018, n. 145*

| | |
|--|----|
| 1. PREMESSA | 3 |
| 2. INGRESSO E PERMANENZA NEL REGIME FORFETARIO..... | 5 |
| 2.1. Premessa..... | 5 |
| 2.2. Requisiti di applicazione del regime forfetario..... | 6 |
| 2.3. Cause ostative all'applicazione del regime forfetario | 8 |
| 2.3.1. Cause ostative di cui alle lettere <i>a)</i> , <i>b)</i> e <i>c)</i> del comma 57 | 9 |
| 2.3.2. Cause ostative di cui alle lettere <i>d)</i> e <i>d-bis)</i> del comma 57 | 12 |
| 3. APPLICAZIONE E DISAPPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO. 25 | |
| 3.1. Passaggio dal regime semplificato al regime forfetario | 25 |
| 3.2. Passaggio dal regime ordinario, per opzione, al regime forfetario | 27 |
| 3.3. Disapplicazione per legge..... | 28 |
| 3.4. Disapplicazione a seguito di accertamento | 28 |
| 4. CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO | 29 |
| 4.1. Semplificazioni e adempimenti ai fini IVA | 29 |
| 4.2. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi | 31 |
| 4.3. Determinazione del reddito imponibile | 32 |
| 4.4. Applicazione dell'imposta sostitutiva | 37 |
| 5. SANZIONI | 38 |

1. PREMESSA

La legge 23 dicembre 2014, n. 190 (d'ora in poi, legge di stabilità 2015), all'articolo 1, commi da 54 a 89, ha introdotto un regime fiscale agevolato, c.d. regime forfetario, rivolto ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni in possesso di determinati requisiti, al fine di superare, progressivamente, le criticità derivanti dalla sovrapposizione di preesistenti regimi agevolativi destinati a soggetti con caratteristiche simili (regime fiscale di vantaggio, regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, regime contabile agevolato).

Di recente, l'articolo 1, commi da 9 a 11, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (d'ora in poi, legge di bilancio 2019) ha modificato, con portata estensiva, l'ambito di applicazione del regime forfetario.

In primo luogo, è stata introdotta una soglia unica di ricavi e compensi, più elevata, pari a 65.000 euro, indipendentemente dall'attività esercitata, precisando che in caso di svolgimento di più attività, ai fini dell'applicazione del regime forfetario, il limite di 65.000 euro è riferito alla somma dei ricavi e dei compensi derivanti dalle diverse attività esercitate.

Sono poi state abrogate le limitazioni stabilite in precedenza con riferimento al costo dei beni strumentali (20.000 euro) e alle spese per prestazioni di lavoro (5.000 euro) di cui rispettivamente alle lettere *b)* e *c)* del comma 54 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, nella formulazione previgente.

Sono state, infine, riformulate le cause ostative all'applicazione del regime forfetario di cui alle lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014. Come riportato nella relazione illustrativa della legge di bilancio 2019, le modifiche rispondono alla *"duplice ratio di evitare artificiosi*

frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo".

In particolare, la lettera *d)* del comma 57, nell'attuale formulazione, dispone che non possono avvalersi del regime forfetario gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni o imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in poi, TUIR), ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni.

La lettera *d-bis)* del comma 57 prevede che le persone fisiche, la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano in corso nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili, non possono avvalersi del regime agevolato.

L'articolo 1-*bis*, comma 3, del decreto legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, ha ulteriormente modificato la formulazione della lettera *d-bis)* del comma 57, escludendo dall'ambito di applicazione della stessa i soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio per l'esercizio di arti o professioni.

In base all'articolo 2, comma 1, lettera *b)*, del D.M. 23 marzo 2018 e all'articolo 2, comma 1, lettera *b)*, del D.M. 28 dicembre 2018, ai contribuenti che applicano il regime forfetario non si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale istituiti con l'articolo 9-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n.

50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni.

Infine, l'articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2019 prevede che, per quanto non diversamente disposto dalla stessa, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in tema di regime forfetario di cui ai commi da 56 a 75 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

Con la presente circolare si forniscono indicazioni in relazione alle modalità di applicazione del regime forfetario alla luce delle modifiche apportate con la legge di bilancio 2019 e si chiariscono alcuni dubbi interpretativi emersi in ordine all'applicazione dello stesso.

Per le parti non oggetto di esame nella presente circolare si rinvia ai chiarimenti forniti dalla circolare n. 10/E del 4 aprile 2016, in quanto compatibili col vigente quadro normativo.

2. INGRESSO E PERMANENZA NEL REGIME FORFETARIO

2.1. Premessa

Il regime forfetario rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso del requisito stabilito dal comma 54 e non incorrano in una delle cause ostative previste dal successivo comma 57 della legge n. 190 del 2014 come modificato dall'articolo 1, comma 9, della legge n. 145 del 2018 e dall'articolo 1-bis, comma 3, del D.L. n. 135 del 2018.

Il regime forfetario si applica sia ai soggetti già in attività sia a coloro che intraprendono una nuova attività e non prevede una scadenza legata a un numero di anni di attività o al raggiungimento di una particolare età anagrafica; la sua

applicazione è, pertanto, subordinata solo al verificarsi delle condizioni di seguito descritte.

2.2. Requisiti di applicazione del regime forfetario

Il comma 54 dispone che i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni applicano il regime forfetario se nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero percepito compensi non superiori a euro 65.000.

Il successivo comma 64 consente l'applicazione del regime anche alle imprese familiari, stabilendo le modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva da parte dell'imprenditore.

Si ritiene che la predetta previsione normativa sia altresì applicabile all'azienda coniugale non gestita in forma societaria; in tal caso, l'imposta sostitutiva dovuta dal coniuge titolare sarà calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al coniuge.

Rispetto alla previgente formulazione della disposizione normativa è stata introdotta una soglia unica di ricavi e compensi, più elevata, pari a 65.000 euro, indipendentemente dall'attività esercitata.

Il nuovo limite di ricavi/compensi di 65.000 euro va verificato, come si evince dall'espressa previsione normativa, con riferimento al limite dei ricavi conseguiti e dei compensi percepiti nell'anno precedente all'applicazione del regime forfetario. Da ciò consegue che, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia superato la soglia di 30.000 euro di ricavi/compensi al 31 dicembre 2018, ma abbia conseguito/percepito, nel medesimo periodo d'imposta, ricavi/compensi non superiori alla soglia di 65.000 euro (quindi superiori ai limiti imposti dalla vecchia normativa ma inferiori a quelli indicati dalla nuova

previsione della legge di bilancio 2019), può rimanere nel regime forfetario, applicando le disposizioni introdotte dalla legge di bilancio 2019.

Per la verifica dell'eventuale superamento del limite, si deve tener conto del regime contabile applicato nell'anno di riferimento: perciò, ad esempio, coloro che hanno operato in contabilità ordinaria devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il principio di competenza e coloro che hanno applicato il regime semplificato di cui al comma 1 dell'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973 devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il regime di cassa.

Il predetto limite deve essere ragguagliato all'anno nel caso di attività iniziata in corso di anno.

Concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, di cui all'articolo 85 del TUIR, da attribuire in conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 9, comma 3, del TUIR (come disposto dall'articolo 57 del Tur).

Si è posto il problema se i proventi conseguiti a titolo di diritti d'autore dovranno includersi nel calcolo della soglia di 65.000 euro.

In proposito, l'articolo 53, comma 2, lettera *b*), del TUIR, considera, inoltre, redditi di lavoro autonomo *"i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali"*.

Data la peculiare natura dei predetti redditi, gli stessi concorreranno alla verifica del limite di 65.000 euro solo se correlati con l'attività di lavoro

autonomo svolta, circostanza che sarà ritenuta sussistente se, sulla base di un esame degli specifici fatti e circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo.

Secondo quanto espressamente previsto nel comma 55, lettera *a)*, non concorrono alla determinazione del limite di riferimento gli ulteriori componenti positivi indicati nelle dichiarazioni fiscali ai sensi del comma 9 dell'articolo 9-*bis* del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96. Trattasi, in particolare, degli indici sintetici di affidabilità fiscale per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni, approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

La successiva lettera *b)* del medesimo comma 55 prevede che quando il contribuente esercita più attività, contraddistinte da codici ATECO differenti, ai fini del diritto all'accesso nel regime forfetario, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.

Pertanto, ad esempio, nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente un'attività di lavoro autonomo e un'attività d'impresa, per l'accesso al regime forfetario si assumerà la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle attività esercitate.

Viceversa, nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente un'attività agricola che rispetta i limiti previsti dall'articolo 32 del TUIR e una o più attività commerciali ad essa connesse, si assumerà esclusivamente la somma dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali esercitate.

2.3. Cause ostative all'applicazione del regime forfetario

A seguito delle modifiche normative intervenute con la legge di bilancio 2019 sono state riformulate le cause ostative previste nelle lettere *d)* e *d-bis)* del

comma 57, mentre le restanti cause ostative previste nelle lettere *a)*, *b)* e *c)* sono rimaste invariate.

2.3.1. Cause ostative di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)* del comma 57

La lettera *a)* del comma 57 dispone che non possono avvalersi del regime forfetario le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito. In questo caso l'incompatibilità con il regime forfetario è *in re ipsa*, ogniqualvolta il regime speciale IVA o di determinazione dei redditi sia un regime obbligatorio *ex lege*.

Come già specificato con circolare n. 10/E del 2016, paragrafo 2.3, non sono compatibili con il regime in esame i regimi speciali IVA e imposte sui redditi riguardanti le seguenti attività:

- agricoltura e attività connesse e pesca (articoli 34 e 34-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972);
- vendita sali e tabacchi (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- commercio dei fiammiferi (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- editoria (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- gestione di servizi di telefonia pubblica (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al d.P.R. n. 640 del 1972 (articolo 74, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);

- agenzie di viaggi e turismo (articolo 74-ter del d.P.R. n. 633 del 1972);
- agriturismo (articolo 5, comma 2, della legge n. 413 del 1991);
- vendite a domicilio (articolo 25-bis, sesto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973);
- rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36 del D.L. n. 41 del 1995);
- agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (articolo 40-bis del D.L. n. 41 del 1995).

L'esercizio di un'attività esclusa dal regime forfetario, in quanto soggetta a un regime speciale IVA o espressiva, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato con modalità forfetarie, preclude l'applicazione della disciplina qui in esame per tutte le altre attività anche se non soggette a un regime speciale.

Tuttavia, i produttori agricoli, che rispettano i limiti previsti all'articolo 32 del TUIR, sono titolari di reddito fondiario e, pertanto, non esercitando l'attività d'impresa, possono applicare il regime forfetario per le altre attività che intendono svolgere.

Nel caso in cui il contribuente, avendone facoltà, opti per applicare l'IVA nei modi ordinari, è ammessa l'applicazione del regime forfetario, a condizione che l'opzione sia stata esercitata nell'anno d'imposta precedente a quello di applicazione del regime forfetario.

Ad esempio, l'attività di agriturismo disciplinata dall'articolo 5, comma 2, della legge 413 del 1991 può essere attratta al regime forfetario qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari (cfr. circolare 7/E del 2008, paragrafo 2.2).

Si pensi ancora al caso dell'imprenditore che applica il regime del margine con il metodo analitico o forfetario ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del D.L. n. 41 del 1995, al quale sarà consentito, previa opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari in riferimento all'esercizio dell'intera attività e non alle singole operazioni, di applicare il regime forfetario.

Si conferma, infine, quanto specificato con circolare n. 10/E del 2016, paragrafo 2.3, in merito all'incompatibilità del regime forfetario con il regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. *Patent Box*), istituito dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014.

Nessuna modifica hanno subito le cause ostative di cui alla lettera *b*) del comma 57, nella quale si dispone che non possono avvalersi del regime forfetario i soggetti non residenti, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto, e alla successiva lettera *c*), nella quale si dispone che non possono avvalersi del regime forfetario i soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati e relative porzioni o di terreni edificabili (di cui all'articolo 10, comma 1, numero 8), del d.P.R. n. 633 del 1972), ovvero cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi (di cui all'articolo 53, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 427 del 1993).

2.3.2. Cause ostative di cui alle lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57

Come evidenziato in precedenza, le lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57 sono state oggetto di rilevanti modifiche da parte dell'articolo 1, comma 9, della legge n. 145 del 2018 e dell'articolo 1-*bis*, comma 3, del D.L. n. 135 del 2018.

La sopraggiunta modifica normativa, che ha comportato, da un lato, l'estensione dell'ambito di applicazione del regime forfetario e, dall'altro lato, la previsione di nuove cause ostative, impone di valutare le cause ostative di cui alle lettere *d)* e *d-bis)* alla luce della sopraggiunta *ratio legis*, che consiste nell'“evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo”, al duplice fine di individuarne il relativo ambito di applicazione e di stabilire il momento in cui le stesse operano, se con riferimento all'anno o agli anni precedenti oppure a quello di applicazione del regime forfetario.

Le predette cause ostative hanno natura di circostanze inibenti l'ingresso o la permanenza nel regime forfetario e sono finalizzate a evitare l'insorgere di potenziali condotte evasive.

In particolare, la lettera *d)* del comma 57 prevede che non possono avvalersi del regime forfetario gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del TUIR, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

La vigente formulazione della lettera *d)* in commento si discosta da quella previgente: per l'aggiunta delle imprese familiari, per la soppressione dell'espresso riferimento alle società a responsabilità limitata di cui all'articolo 116 del TUIR e per la previsione, in via generalizzata, del controllo diretto o indiretto di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, ma a condizione che esercitino attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Continuano a essere espressamente escluse dalla formulazione letterale le partecipazioni nelle società per azioni, in accomandita per azioni e residenti all'estero.

Al riguardo la relazione illustrativa alla legge di bilancio 2019 specifica che le modifiche rispondono alla *ratio* di evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte.

A tal proposito, giova ricordare che *ratio* della previgente formulazione normativa era di evitare che redditi appartenenti alla stessa categoria, d'impresa o di lavoro autonomo, conseguiti nello stesso periodo d'imposta e imputabili al medesimo contribuente fossero assoggettati a due diversi regimi di tassazione (cfr. risoluzione n. 146/E del 2009).

La nuova *ratio*, al pari della precedente, evita l'assoggettamento a diversi regimi di tassazione dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo conseguiti; tuttavia, l'effetto segregativo è ora più accentuato, al fine di evitare il frazionamento delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte.

La nuova formulazione letterale della lettera *d)*, letta perciò alla luce della menzionata *ratio legis*, porta a ritenere che la causa ostativa non operi solo a condizione che il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del

regime stesso, provveda preventivamente a rimuoverla, fatto salvo quanto si dirà *infra* con specifico riferimento alla partecipazione nelle s.r.l.

Ad esempio, nel caso in cui il contribuente possieda delle quote in una società in nome collettivo, se lo stesso cede le quote possedute nella s.n.c. entro la fine dell'anno precedente potrà applicare il regime forfetario a decorrere dall'anno successivo e ciò a prescindere che il contribuente inizi una nuova attività o prosegua un'attività già svolta.

Stesso ragionamento vale per la partecipazione in altre società di persone, in associazioni, in imprese familiari, in aziende coniugali; discorso a parte vale, come già detto, per le s.r.l., su cui si veda *infra*.

In considerazione della pubblicazione della legge di bilancio del 2019 nella Gazzetta Ufficiale Serie generale n. 302 del 31 dicembre 2018 e in ossequio a quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, della Legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), qualora alla predetta data il contribuente si trovasse in una delle condizioni tali da far scattare l'applicazione della causa ostativa in esame già a partire dal 2019, lo stesso potrà comunque applicare nell'anno 2019 il regime forfetario, ma dovrà rimuovere la causa ostativa entro la fine del 2019, a pena di fuoriuscita dal regime forfetario dal 2020.

Le operazioni di realizzo delle partecipazioni al fine di applicare il regime forfetario non sono censurabili ai fini dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, trattandosi di comportamenti volti a rimuovere le cause ostative prima di applicare il regime, rispettandone in tal modo la *ratio* sottostante. Va da sé che si deve trattare di reali fenomeni realizzativi delle partecipazioni e non di condotte in tutto o in parte simulate.

Nella differente ipotesi, invece, in cui il contribuente applichi il regime forfetario e la causa ostativa sopraggiunga in corso d'anno a seguito di

acquisizione per eredità delle partecipazioni, lo stesso, qualora non la rimuova entro la fine dell'anno, fuoriuscirà dal regime forfetario dall'anno successivo ai sensi di quanto disposto dal comma 71.

La causa ostativa prevista dalla lettera *d*) del comma 57 può essere esaminata suddividendola in due parti.

In primo luogo, la stessa impedisce l'applicazione del regime forfetario agli esercenti attività d'impresa arti o professioni che contemporaneamente all'esercizio dell'attività, partecipano a società di persone, associazioni o imprese familiari di cui all'articolo 5 del TUIR.

Per associazioni si intendono le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, di cui all'articolo 5, comma 3, lettera *c*), del TUIR.

Coerentemente con l'allargamento dell'ambito di applicazione del regime forfetario alle aziende coniugali (su cui si veda *supra* il paragrafo 2.2), si ritiene che la causa ostativa trovi applicazione anche nel caso di partecipazioni ad aziende coniugali.

Si ritiene che costituisca causa ostativa l'esercizio di società di fatto che svolgono un'attività commerciale in quanto equiparate alle società in nome collettivo e il possesso di partecipazioni a titolo di nuda proprietà, non essendo lo stesso espressamente escluso dalla disposizione normativa in commento e non risultando in contrasto con la menzionata *ratio legis*.

Si ritiene poi che non costituisca causa ostativa la partecipazione in società semplici, tranne nei casi in cui le stesse producano redditi di lavoro autonomo o, in fatto, d'impresa.

In secondo luogo, il comma 57, lettera *d*), vieta l'applicazione del regime agevolato ai contribuenti che controllano direttamente o indirettamente società a

responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Pertanto, affinché operi tale causa ostativa è necessaria la compresenza:

1) del controllo diretto o indiretto di società a responsabilità limitata o di associazioni in partecipazione e

2) dell'esercizio da parte delle stesse di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

In assenza di una delle predette condizioni, la causa ostativa non opera e il contribuente può applicare o permanere nel regime forfetario.

Con riferimento al momento in cui la causa ostativa riguardante le partecipazioni in s.r.l. opera, assumerà rilevanza l'anno di applicazione del regime e non l'anno precedente, dal momento che solo nell'anno di applicazione del regime si potrà verificare, sulla base di quanto si dirà *infra*, la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfetario.

Alla luce della più volte citata *ratio legis*, per la definizione di controllo, diretto e indiretto, occorre riferirsi all'articolo 2359, primo e secondo comma, del codice civile. Ai sensi del primo comma sono considerate società controllate:

- "1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;*
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;*
- 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa".*

Pertanto, ad esempio, la causa ostativa opererà nel caso di partecipazione da parte di un contribuente che applichi il regime forfetario al 50 per cento in una società a responsabilità limitata perché risulta integrato il numero 2) del primo comma del citato articolo 2359 del codice civile.

Il controllo indiretto è specificato al secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, secondo cui: *“Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi”*.

Nell'ambito delle persone interposte andranno ricompresi i familiari di cui all'articolo 5, comma 5, del TUIR, secondo cui: *“Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”*.

Pertanto, ad esempio, la causa ostativa opererà nel caso in cui la moglie del contribuente che applica il regime forfetario detiene una partecipazione pari al 50 per cento in una società a responsabilità limitata (che esercita attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dal predetto contribuente), perché risulta integrato il combinato disposto di cui al primo comma, numero 2), e secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile.

La lettera *d)* in esame richiede, inoltre, per l'attivazione della causa ostativa, che la società a responsabilità limitata o l'associazione in partecipazione esercitino attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni.

Considerata la *ratio legis* sottesa alla predetta causa ostativa, occorre avere in ogni caso riguardo alle attività effettivamente svolte in concreto dal contribuente e dalla società a responsabilità limitata controllata,

indipendentemente dai codici ATECO 2007 dichiarati, per valutarne la correlazione.

Al fine di individuare parametri di riferimento oggettivi, nell'ipotesi di attività esercitate dalla società a responsabilità limitata appartenenti di fatto alla medesima sezione ATECO di quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario, la riconducibilità diretta o indiretta delle due attività economiche esercitate si riterrà sussistente ogniqualvolta la persona fisica che usufruisce del regime forfetario effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva alla società a responsabilità limitata direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.

Di conseguenza, non saranno ritenute "*attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili*" tutte le attività autonomamente esercitate dalla società a responsabilità limitata, condizione che sarà ritenuta sussistente, oltre che in assenza di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, anche – se del caso – nelle ipotesi in cui i costi dei predetti beni e servizi non fossero fiscalmente deducibili.

Non saranno, inoltre, ritenute "*attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili*" tutte le attività esercitate dalla società a responsabilità limitata avvalendosi anche di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, ma che siano classificabili in una sezione ATECO differente da quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario.

Assumeranno esclusiva rilevanza non le sezioni ATECO e i conseguenti codici ATECO formalmente dichiarati dal contribuente e dalla s.r.l. controllata, ma quelli attribuibili in base alle attività effettivamente esercitate.

Pertanto, ad esempio, la causa ostativa in esame non opererà qualora una persona fisica che applica il regime forfetario e svolge effettivamente un'attività ricadente nella sezione M (attività professionali, scientifiche e tecniche) effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi a una società a responsabilità limitata dalla stessa controllata che svolge effettivamente un'attività ricadente nella sezione J (servizi di informazione e comunicazione).

Viceversa, qualora le cessioni di beni o le prestazioni di servizi siano effettuate dal contribuente in regime forfetario a una società a responsabilità limitata controllata che svolge effettivamente un'attività ricadente nella medesima sezione in cui ricade l'attività effettivamente svolta dal contribuente che applica il regime forfetario, lo stesso fuoriuscirà dal regime forfetario l'anno successivo.

La lettera *d-bis* del comma 57 è stata riformulata prevedendo che non possono avvalersi del regime forfetario le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Tale ultimo inciso è stato aggiunto dall'articolo 1-*bis*, comma 3, del decreto legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12.

La previgente formulazione della lettera *d-bis*) non consentiva di avvalersi del regime forfetario ai soggetti che nell'anno precedente avessero percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di

cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000 euro, la cui verifica era irrilevante se il rapporto di lavoro fosse cessato.

Come indicato nella relazione illustrativa, la nuova causa ostativa contenuta nella citata lettera *d-bis*) risponde alla *ratio* di evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo, prevedendo a tal fine un periodo di sorveglianza.

A differenza della precedente causa ostativa che faceva espresso riferimento alla verifica della percezione di redditi di lavoro dipendente e assimilati nell'anno precedente, la nuova causa ostativa fa riferimento all'attività esercitata "*prevalentemente*" nei confronti di datori di lavoro ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad essi riconducibili con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.

Di conseguenza, la verifica del requisito della prevalenza va effettuata solo al termine del periodo d'imposta.

Si consideri, ad esempio, un contribuente che abbia avuto un rapporto di lavoro concluso nel 2018; lo stesso può applicare il regime forfetario nel 2019, ma se alla fine del 2019 risulta che ha fatturato prevalentemente nei confronti del suo precedente datore di lavoro ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad esso riconducibili dovrà fuoriuscire dal regime forfetario nel 2020.

I parametri cui fare riferimento per il calcolo della prevalenza sono i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nei confronti dei datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o nei confronti dei quali il contribuente abbia svolto la propria attività lavorativa negli ultimi due periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.

Il requisito della prevalenza andrà inteso in senso assoluto, con la conseguenza che, per integrare la causa ostativa, occorrerà che i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro ovvero dei soggetti a essi riconducibili siano in ogni caso superiori al 50 per cento.

La causa ostativa non si applica qualora la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta anteriormente ai due periodi d'imposta precedenti a quello di applicazione del regime forfetario.

Perciò, ad esempio, se un soggetto entra nel regime forfetario nel 2019 ed esercita prevalentemente o esclusivamente la sua attività nei confronti dell'ex datore di lavoro con il quale il rapporto di lavoro è cessato anteriormente al 1° gennaio 2017, tale circostanza non rappresenta una causa ostativa all'applicazione del regime forfetario, essendo oramai trascorso il periodo di sorveglianza biennale previsto dalla disposizione normativa.

Circa l'interpretazione della locuzione "*datori di lavoro*", in linea con quanto previsto dalla previgente formulazione normativa, la relazione illustrativa ha chiarito che la lettera *d-bis*) ricomprende nel suo ambito di applicazione i soggetti che hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del TUIR.

Tuttavia, alla luce della *ratio legis* ispiratrice della causa ostativa in esame, occorre effettuare alcune distinzioni.

In particolare, con specifico riferimento ai pensionati che percepiscono redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 49, comma 2, del TUIR, gli stessi non incorreranno nella causa ostativa in esame ogniqualvolta il pensionamento sia obbligatorio ai termini di legge.

La causa ostativa si applicherà viceversa nei casi di interruzione del rapporto di lavoro (ad esempio: licenziamenti, dimissioni ecc.) e di prosecuzione

con l'ex datore di lavoro ovvero con soggetti direttamente o indirettamente a esso riconducibili dell'esercizio prevalente dell'attività di impresa o di lavoro autonomo, usufruendo del regime forfetario.

Per quanto riguarda poi i percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50 del TUIR, occorre verificare se si possano considerare i soggetti erogatori quali "datori di lavoro" nel senso voluto dalla causa ostativa.

A questo proposito, non rientrano in ogni caso nell'ambito di applicazione della causa ostativa, i percettori dei redditi di cui all'articolo 50, comma 1, lettere *c), d), f), g), h), h-bis), i)* ed *l)*, del TUIR, ferma ovviamente restando la loro corretta qualificazione ai fini fiscali.

Viceversa, vi rientrano i percettori di redditi di cui all'articolo 50, comma 1, lettere *a), b)* ed *e)*, del TUIR.

Si tratta, in particolare, dei percettori delle seguenti categorie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente:

- compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;
- indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge debbono essere riversati allo Stato;

- compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del d.P.R. 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Nell'ambito della categoria dei percettori di redditi di cui alla restante lettera *c-bis*), si ritiene che solo i revisori e i sindaci di società non rientrino nell'ambito di applicazione della causa ostativa, data l'intrinseca natura dell'attività svolta; viceversa, le altre categorie di percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ivi previste vi rientrano (amministratori, collaboratori ecc.).

Nella particolare ipotesi in cui, prima dell'entrata in vigore della lettera *d-bis*) in esame, il contribuente conseguiva sia redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) sia redditi di lavoro dipendente (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, la causa ostativa in esame non potrà trovare applicazione se i due rapporti di lavoro persistono senza modifiche sostanziali per l'intero periodo di sorveglianza. In tal caso, non può verificarsi alcuna trasformazione di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo che la causa ostativa intende evitare, permanendo immutato l'assetto negoziale antecedente la modifica normativa.

Si pensi al caso di un contribuente che svolge l'attività di "continuità assistenziale" (*ex guardia medica*) e l'attività di medicina generale, fornendo assistenza ai propri mutuați nell'ambito del distretto dell'ASL di competenza. Dallo svolgimento dell'attività di guardia medica ritrae un reddito di lavoro

dipendente, mentre dallo svolgimento dell'attività di assistenza ai mutuatari ritrae un reddito di lavoro autonomo dalla medesima ASL di competenza.

In tal caso, qualora il duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente) permanga senza subire alcuna modifica sostanziale, non potrà applicarsi la causa ostativa in esame.

Eventuali comportamenti posti in essere nel periodo d'imposta 2018 nelle more dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2019 volti a modificare le condizioni del duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente o assimilato) al fine di traslare una quota di redditi percepiti dalla tipologia di redditi di lavoro dipendente o assimilati a quella di redditi di lavoro autonomo per poter usufruire nel 2019 del regime forfetario sulla maggiore quota di redditi di lavoro autonomo saranno oggetto di sindacato ai fini dell'abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000.

Per quanto riguarda la locuzione utilizzata dalla causa ostativa in esame riguardante i *"soggetti direttamente o indirettamente riconducibili"* ai datori di lavoro, si tratta dei soggetti controllanti, controllati e collegati ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Nell'ambito delle persone interposte di cui al secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, andranno ricompresi i familiari di cui all'articolo 5, comma 5, del TUIR, secondo cui: *"Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado"*.

La finalità di questa parte della causa ostativa appare chiara: estenderne l'ambito di applicazione anche ai soggetti controllanti, controllati o collegati, al fine di evitarne agevoli aggiramenti, che sarebbero stati possibili qualora si fosse fatto esclusivo riferimento al datore di lavoro, quale soggetto giuridico.

A seguito delle modifiche apportate alla lettera *d-bis*) del comma 57 da parte dell'articolo 1-*bis*, comma 3, del D.L. n. 135 del 2018, la suddetta causa ostativa non opera nei confronti dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Tale esclusione è limitata ai soli lavoratori autonomi, i quali, pertanto, pur lavorando con carattere di prevalenza nei confronti di soggetti presso i quali hanno svolto l'attività di tirocinante, possono, in presenza degli altri requisiti previsti dalla disposizione normativa, applicare il regime forfetario.

Si evidenzia, da ultimo, che per quanto riguarda le modalità di applicazione del regime forfetario restano invariati i chiarimenti forniti nel paragrafo 2.4. della circolare n. 10/E del 2016.

3. APPLICAZIONE E DISAPPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO

3.1. Passaggio dal regime semplificato al regime forfetario

Come già precisato con circolare n. 11/E del 2017, il regime di cassa rappresenta il regime naturale dei soggetti che esercitano un'attività d'impresa e che siano in possesso dei requisiti previsti dal comma 1 dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Possano accedere al regime semplificato per cassa anche i soggetti il cui regime naturale è quello forfetario.

Tali contribuenti devono a tal fine esprimere una specifica opzione secondo quanto previsto dal comma 70 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

Di regola, l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime scelto.

Tuttavia, con risoluzione n. 64/E del 2018, è stato chiarito che il contribuente che, pur possedendo i requisiti previsti per l'applicazione del regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014, abbia optato per i regimi di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973, può passare al regime forfetario senza attendere il decorso di un triennio, anche qualora abbia scelto la particolare modalità di registrazione di cui al comma 5 del predetto articolo 18, in quanto trattasi di due regimi naturali dei contribuenti minori.

Il contribuente che nel 2018 si è avvalso del regime contabile semplificato per le imprese minori, di cui all'articolo 18 del decreto del d.P.R. n. 600 del 1973, optando, altresì, per la semplificazione prevista dal comma 5 del medesimo articolo 18, e che dal 1° gennaio 2019 intenda avvalersi del regime forfetario, deve registrare entro il 31 dicembre 2018 tutti i componenti positivi e negativi di reddito per i quali, alla data del 31 dicembre 2018, non è ancora intervenuta la registrazione, affinché gli stessi concorrano alla tassazione nel periodo d'imposta 2018.

Ai fini del calcolo del limite dei 65.000 euro per l'ingresso nel regime forfetario, tuttavia, rilevano i soli componenti positivi effettivamente incassati nel 2018, mentre quelli non ancora percepiti concorreranno nel periodo d'imposta in cui si realizza l'effettiva percezione.

Pertanto, i contribuenti possono sempre transitare dal regime semplificato al forfetario se in possesso dei requisiti per la sua applicazione. In tal caso, infatti, il contribuente passa da un regime naturale a un altro regime naturale.

Peraltro, qualora un contribuente nell'anno 2018 era in regime semplificato perché non presentava i requisiti ai fini dell'applicazione del regime forfetario (ricavi/compensi superiori alle soglie previste oppure perché vi erano elementi inibenti – non più previsti dalla nuova normativa – come la presenza di beni strumentali il cui costo complessivo era superiore a 20.000 euro), lo stesso contribuente può applicare il regime forfetario a partire dal 2019, essendo venute meno le cause di esclusione. A tal fine, come già detto, non occorre alcuna comunicazione preventiva o successiva e non è necessario esercitare una specifica opzione.

3.2. Passaggio dal regime ordinario, per opzione, al regime forfetario

Tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime forfetario dalla legge di stabilità per il 2019, i soggetti che nel 2018 erano in regime ordinario possono effettuare il passaggio dalla contabilità ordinaria, scelta per opzione, al regime forfetario, senza attendere il decorso del triennio previsto per gli esercizi delle opzioni IVA.

Infatti, come indicato con circolare n. 11/E del 2017: *“... l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime scelto. L'articolo 1 del d.P.R. n. 442 del 1997, tuttavia, consente 'la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative'”*.

3.3. Disapplicazione per legge

Ai sensi del comma 71 della legge n. 190 del 2014, il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno il requisito di cui al comma 54 ovvero si verifica una delle cause ostative previste dal comma 57.

A differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio di cui al D.L. n. 98 del 2011, non è contemplata la cessazione del regime in corso d'anno.

3.4. Disapplicazione a seguito di accertamento

Ai sensi del comma 74, il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui, a seguito di accertamento divenuto definitivo, viene meno la condizione di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle cause ostative indicate al comma 57.

Ciò significa che la definitività dispiega effetti, ai fini della permanenza nel regime, dall'anno successivo a quello al quale è riferita la violazione. Pertanto, qualora un accertamento relativo all'anno di imposta 2019 dovesse rendersi definitivo nel 2024, il regime forfetario si considererà cessato già a decorrere dal 2020.

In ogni caso, la disposizione normativa in esame non deroga ai termini di cui all'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973.

4. CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO

4.1. Semplificazioni e adempimenti ai fini IVA

Il comma 58 stabilisce che i contribuenti in regime forfetario non addebitano l'IVA in rivalsa né esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni. Le fatture emesse non devono, pertanto, recare l'addebito dell'imposta.

Ai sensi del successivo comma 59, gli stessi sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi contabili e dichiarativi previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972, ossia dalla:

- registrazione delle fatture emesse (articolo 23 del d.P.R. n. 633 del 1972);
- registrazione dei corrispettivi (articolo 24 del d.P.R. n. 633 del 1972);
- registrazione degli acquisti (articolo 25 del d.P.R. n. 633 del 1972);
- tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39 d.P.R. n. 633 del 1972), fatta eccezione per le fatture e i documenti di acquisto e le bollette doganali di importazione;
- dichiarazione annuale IVA (articolo 8 del d.P.R. n. 322 del 1998).

I soggetti che applicano il regime forfetario sono poi esonerati dall'applicazione delle disposizioni relative all'obbligo di emissione della fatturazione elettronica (articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 127 del 2015).

Continua, viceversa, a rimanere obbligatoria la fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione.

I contribuenti che applicano il regime forfetario restano soggetti agli obblighi di:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali; in caso di ricezione di fatture elettroniche non sussiste l'obbligo di conservazione digitale delle stesse, anche qualora abbiano volontariamente comunicato ai cedenti/prestatori il loro indirizzo telematico o abbiano provveduto a registrare la PEC o il codice destinatario, abbinandoli univocamente alla loro partita IVA mediante utilizzo del servizio di registrazione offerto dall'Agenzia delle entrate. Resta, in tale evenienza, l'obbligo di conservazione del documento cartaceo;
- certificazione dei corrispettivi, fatta eccezione per le attività esonerate ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, purché, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'articolo 24 del d.P.R. n. 633 del 1972;
- integrazione delle fatture per le operazioni di cui risultino debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione dell'imposta relativa.

Si evidenzia, infine, che tutti i contribuenti che, nelle more della pubblicazione della presente circolare, non hanno applicato il regime forfetario pur avendone i requisiti e, di conseguenza, abbiano applicato l'IVA con le modalità ordinarie della rivalsa e della detrazione, possono emettere una nota di variazione, ai sensi del combinato disposto degli articoli 26, commi 3 e 7, e 21, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, per correggere i dati della fattura, da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini IVA, che il

cessionario/committente dovrà registrare, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o al prestatore a titolo di rivalsa.

Si rinvia al paragrafo 4 della circolare 4 aprile 2016, n. 10/E in relazione alle ulteriori caratteristiche del regime forfetario che non hanno subito alcuna modifica ad opera della legge di bilancio del 2019.

4.2. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi

I soggetti che applicano il regime forfetario:

- sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie (comma 69);
- sono esclusi dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (articolo 2, comma 1, lettera *b*), del D.M. 23 marzo 2018 e articolo 2, comma 1, lettera *b*), del D.M. 28 dicembre 2018);
- non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, ivi comprese le addizionali regionali e provinciali, pur essendo obbligati a indicare in dichiarazione il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti emolumenti senza operare, all'atto del pagamento, la relativa ritenuta d'acconto; è tuttavia facoltà degli stessi operare le ritenute alla fonte, senza che tale comportamento costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfetario;
- non sono soggetti alla ritenuta d'acconto in relazione ai ricavi o compensi percepiti; a tal fine dovranno rilasciare un'apposita dichiarazione al sostituto dalla quale risulti che il reddito cui le somme percepite afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva in esame. Tuttavia, qualora abbiano erroneamente subito delle ritenute

e non sia più possibile correggere l'errore, le stesse potranno essere chieste a rimborso, con le modalità previste all'articolo 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, ovvero, in alternativa, scomputate in dichiarazione, a condizione che le stesse siano state regolarmente certificate dal sostituto d'imposta.

I contribuenti che applicano il regime forfetario sono tenuti a conservare i documenti emessi e ricevuti, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 22 del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché a presentare la dichiarazione dei redditi nei termini e con le modalità previste dal d.P.R. n. 322 del 1998.

Inoltre, i predetti contribuenti sono obbligati alla presentazione della certificazione unica per la certificazione delle ritenute previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro.

Il comma 73 prevede che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate recante approvazione dei modelli da utilizzare per la dichiarazione dei redditi, siano individuati, per i contribuenti che applicano il regime forfetario, specifici obblighi informativi relativamente all'attività svolta.

4.3. Determinazione del reddito imponibile

Il comma 64 stabilisce che chi applica il regime forfetario determina *"il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività nella misura indicata nell'allegato n. 4 annesso alla presente legge, diversificata a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata"*.

Di seguito i coefficienti di redditività, distinti per codice ATECO, da applicare ai ricavi conseguiti e ai compensi percepiti nel periodo di imposta, calcolati in base al criterio di cassa.

| Progressivo | Gruppo di settore | Codici attività ATECO 2007 | Redditività |
|-------------|--|--|-------------|
| 1 | Industrie alimentari e delle bevande | (10-11) | 40% |
| 2 | Commercio all'ingrosso e al dettaglio | 45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9 | 40% |
| 3 | Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande | 47.81 | 40% |
| 4 | Commercio ambulante di altri prodotti | 47.82 - 47.89 | 54% |
| 5 | Costruzioni e attività immobiliari | (41 - 42 - 43) - (68) | 86% |
| 6 | Intermediari del commercio | 46.1 | 62% |
| 7 | Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione | (55-56) | 40% |
| 8 | Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi | (64-65-66) - (69-70-71-72-73-74-75) - (85) - (86-87-88) | 78% |
| 9 | Altre attività economiche | (01 - 02 - 03) - (05 - 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 39) - (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99) | 67% |

Le spese sostenute nello svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione rilevano, dunque, in base alla percentuale di redditività attribuita, in via presuntiva, all'attività effettivamente esercitata.

Conseguentemente, in presenza di ricavi e compensi derivanti dal contemporaneo esercizio di attività riconducibili a codici ATECO diversi, il contribuente determina l'imponibile lordo applicando ai ricavi/compensi imputabili a ciascuna attività il relativo coefficiente di redditività.

Qualora il contribuente consegua proventi a titolo di diritti d'autore, ai sensi dell'articolo 53, comma 2, lettera *b*), del TUIR, anche se effettivamente correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, rimangono ferme le modalità di tassazione degli stessi previste dal comma 8 del successivo articolo 54.

Dal reddito sono deducibili i contributi previdenziali dovuti per legge, compresi i contributi previdenziali versati per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, nonché quelli versati per conto dei collaboratori non fiscalmente a carico, a condizione che il titolare non abbia esercitato nei loro confronti il diritto di rivalsa.

Al riguardo, si evidenzia che, qualora i contributi versati siano superiori al reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato applicando i coefficienti di redditività, l'eccedenza può essere dedotta dal reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 10 del TUIR.

L'eventuale eccedenza dei contributi previdenziali e assistenziali versati da un contribuente che applica il regime forfetario e che sia fiscalmente a carico può essere dedotta, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del TUIR, dai familiari indicati nell'articolo 433 del codice civile.

Il comma 68 consente al contribuente che applica il regime forfetario di utilizzare le perdite fiscali pregresse riportate nei periodi precedenti in deduzione dal reddito determinato secondo le modalità indicate nel comma 64.

Con riferimento al riporto delle perdite fiscali, l'articolo 1, commi da 23 a 26, della legge di bilancio 2019 ha apportato una sostanziale modifica all'articolo 8 del TUIR.

In particolare, è stato equiparato il trattamento fiscale delle perdite d'impresa in contabilità semplificata a quelle in contabilità ordinaria, introducendo, per entrambe le fattispecie, un limite quantitativo, ovvero le

sudette perdite possono essere riportate senza limiti di tempo, ma con possibilità di utilizzo in misura non superiore all'80% del reddito imponibile dichiarato nei successivi periodi d'imposta, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Le perdite delle imprese in fase di *start-up*, nei primi 3 anni d'attività, invece sono riportabili senza limiti temporali ai sensi dell'articolo 84, comma 2, del TUIR.

Le perdite realizzate nell'esercizio di arti e professioni continuano ad essere compensate con altri redditi prodotti nello stesso periodo d'imposta; l'eventuale eccedenza non è riportabile.

Le nuove disposizioni normative riguardanti il riporto delle perdite fiscali per i soggetti IRPEF entrano in vigore a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017.

È previsto, inoltre, un regime transitorio di utilizzo delle perdite fiscali limitatamente ai soggetti in contabilità semplificata. In particolare:

- le perdite fiscali del periodo d'imposta 2018 sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta 2019 e 2020 in misura non superiore, rispettivamente, al 40% e al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- le perdite fiscali del periodo d'imposta 2019 sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Per quanto riguarda invece le perdite fiscali maturate nel 2017, considerata la previgente disciplina che non prevedeva la riportabilità in avanti delle perdite

non utilizzate in compensazione di altri redditi nello stesso periodo d'imposta 2017, è prevista una ulteriore disposizione transitoria volta a recuperare la parte eccedente non compensata.

In particolare, le suddette eccedenze sono utilizzate come segue:

- in compensazione dei redditi di impresa del 2018 e del 2019, entro i limiti del 40% del loro ammontare;
- in compensazione del reddito d'impresa del 2020, entro il 60% del loro ammontare.

Con specifico riferimento alla disciplina del regime forfetario, alla luce delle modifiche del comma 3 dell'articolo 8 del TUIR, le perdite fiscali d'impresa realizzate dai predetti soggetti prima dell'applicazione del citato regime, realizzate nei periodi di applicazione della contabilità ordinaria, risultano utilizzabili esclusivamente in abbattimento del reddito d'impresa e sono riportabili senza limiti di tempo, in misura non superiore all'80 per cento dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta.

Diversamente, qualora le perdite fiscali realizzate dai predetti soggetti prima dell'applicazione del citato regime si riferiscano a periodi d'imposta in cui gli stessi possedevano i requisiti delle imprese minori, di cui all'articolo 66 del TUIR, si ritiene che solo le perdite fiscali maturate a partire dal periodo d'imposta 2017 - in considerazione delle precisazioni contenute nella relazione illustrativa - possano essere oggetto di riporto sulla base delle nuove modalità indicate nell'articolo 8, comma 3, del TUIR e nel rispetto del peculiare regime transitorio.

Le perdite fiscali realizzate nell'esercizio di arti e professioni, invece, non potendo essere portate a nuovo negli esercizi successivi, non influenzano il reddito d'impresa realizzato nel periodo di applicazione del regime forfetario.

Le perdite maturate nel periodo di applicazione del “regime dei contribuenti minimi” di cui alla L. n. 244 del 2007 e del “regime fiscale di vantaggio” di cui al DL n. 98 del 2011, infine, possono essere scomputate dal reddito forfetario - qualunque sia stato il tipo di attività (impresa o lavoro autonomo) esercitata - nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero ammontare che trova capienza (cfr. risoluzione n. 123/E del 30 novembre 2010).

4.4. Applicazione dell'imposta sostitutiva

Una volta determinato il reddito imponibile, con le modalità sopra descritte, il contribuente forfetario applica un'unica imposta, nella misura del 15 per cento, sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP. Per le *start up* la misura dell'imposta sostitutiva è ridotta al 5 per cento per i primi cinque periodi d'imposta, purché siano rispettate le condizioni di cui al comma 65.

Nel caso di imprese familiari di cui all'articolo 5, comma 4, del TUIR, il comma 64 precisa che l'imposta sostitutiva, applicata sul reddito al lordo dei compensi dovuti dal titolare al coniuge e ai suoi familiari, è dovuta dall'imprenditore.

Il contribuente potrà scomputare le detrazioni d'imposta complessivamente spettanti dall'imposta lorda emergente dal quadro RN, nel caso in cui percepisca altre categorie di reddito.

Gli acconti e il saldo dell'imposta sostitutiva così determinata sono versati con le modalità ed entro i termini ordinari stabiliti per il versamento degli acconti e del saldo IRPEF, utilizzando nel modello F24 i codici tributo istituiti con risoluzione n. 59/E del 11 giugno 2015. Si applicano, quindi, tutte le disposizioni

vigenti in materia di versamenti a saldo e in acconto, compensazione e rateazione dell'IRPEF.

5. SANZIONI

Il comma 74 rinvia per l'attività di accertamento, di riscossione, per le sanzioni e il contenzioso, alle disposizioni vigenti, per quanto compatibili, in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e di imposta regionale sulle attività produttive.

Il medesimo comma dispone un aggravio delle sanzioni nel caso di infedele indicazione dei dati attestanti i requisiti e le condizioni per applicare il regime di cui al comma 54, delle cause ostative di cui al comma 57 ovvero di quelle che consentono l'applicazione del regime di favore previsto per le nuove attività dal comma 65. In tale evenienza, infatti, le sanzioni disposte dal d. lgs. n. 471 del 1997 sono maggiorate del 10 per cento se il maggior reddito accertato supera del 10 per cento quello dichiarato.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Antonino Maggiore

firmato digitalmente

ALLEGATO 3 – Art. 1, comma 71, della legge n. 190 del 2014

Legge del 23/12/2014 n. 190 -

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilit  2015).

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 300 del 29 dicembre 2014

Articolo 1-com71

Articolo 1 Comma 71 -

In vigore dal 01/01/2023

Modificato da: Legge del 29/12/2022 n. 197 Articolo 1

71. Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle fattispecie indicate al comma 57. Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso e' dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite. (1)

(1) Comma modificato dall'articolo 1, comma 54, lettera b), della legge n. 197/2022 (legge di bilancio 2023).

[Torna al sommario](#)

CAPITOLO 5

La FLAT TAX INCREMENTALE

Legge 29 dicembre 2022, n. 197

Circolare 28 giugno 2023, n. 18/E

5.1 - La *flat tax* incrementale e la Circolare 28 Giugno 2023, n. 18/E

L'art. 1, comma 55, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 – *c.d.* legge di bilancio 2023 - ha previsto, limitatamente al solo periodo di imposta 2023, per le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni, diversi da quelli che aderiscono al regime forfettario, la possibilità di applicare – in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito di cui all'art. 11 del T.U.I.R. – una imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali calcolati con una aliquota del 15% su una base imponibile, comunque non superiore a €. 40.000, corrispondente alla differenza fra il reddito di lavoro autonomo determinato nel 2023 e quello, di importo più elevato, dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtato di un importo pari al 5%.

Nella Relazione illustrativa alla legge di bilancio 2023 è affermato che “... *la base imponibile agevolata non può comunque superare l'ammontare di euro 40.000 e l'eventuale eccedenza rispetto a tale importo è soggetto ad Irpef secondo i criteri ordinari*”.

L'esempio che segue vale a chiarire la modalità di applicazione della flat tax incrementale.

Si ipotizzi il caso di un professionista che, nel periodo di imposta 2023, ha conseguito un reddito di €. 100.000 mentre, nelle 3 annualità precedenti, i redditi sono stati, rispettivamente, di:

- €. 90.000 nel periodo di imposta 2022;
- €. 80.000 nel periodo di imposta 2021; e
- €. 85.000 nel periodo di imposta 2020.

In tale ipotesi, in relazione alla differenza di €. 10.000 – fra il reddito di €. 100.000 del 2023 ed €. 90.000 del 2022 (reddito più elevato degli ultimi 3 anni) – occorre effettuare la decurtazione (franchigia) del 5% da calcolare sul reddito più elevato del triennio ($€. 90.000 \times 5\% = €. 4.500$) con la conseguenza che la base imponibile, da tassare al 15%, sarà di €. 5.500 ($10.000 - 4.500 = 5.500$) e l'imposta dovuta ammonterà a €. 825.

Possono accedere alla *flat tax* incrementale anche i contribuenti per i quali sia possibile verificare l'incremento reddituale anche per una sola annualità precedente - sempreché rientrante nel triennio di riferimento dal 2020 al 2022 – non essendo richiesto dalla norma, ai fini del confronto reddituale, che il professionista abbia conseguito redditi per l'intero triennio di osservazione²³.

Nella Circolare 28 giugno 2023, n. 18, è specificato che l'adesione al regime forfettario, in uno degli anni dal 2020 al 2022, non precluda

²³ La *flat tax* incrementale, in ogni caso, trova applicazione in favore dei professionisti che abbiano svolto la propria attività per almeno un'intera annualità compresa tra quelle del triennio di riferimento.

l'accesso al regime della *flat tax* incrementale per il periodo di imposta 2023²⁴.

Infine, lo stesso documento di prassi è specifica che in assenza di una previsione normativa, deve ritenersi applicabile quanto disposto alla lett. a) del comma 3, dell'art. 3 del T.U.I.R., che esclude dalla base imponibile Irpef i redditi soggetti ad imposta sostitutiva.

Conseguentemente, l'Irpef andrà calcolata con le aliquote ordinarie senza considerare, ai fini della progressività, la parte di reddito assoggettata alla "*flat tax* incrementale".

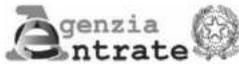
Così, ad esempio, nell'ipotesi di un reddito professionale nel 2023 pari a €. 70.000, con una base imponibile assoggettata alla "*flat tax* incrementale" di €. 40.000 (massimo consentito dalla norma) sul reddito eccedente, pari a €. 30.000, si applicheranno le aliquote Irpef previste dall'art. 11 del T.U.I.R..

²⁴ In tale ipotesi, per la determinazione dell'incremento reddituale da assoggettare a tassazione, per determinare l'incremento reddituale nel periodo di imposta 2023, andrà assunto il reddito assoggettato al regime forfettario, qualora rappresenti il maggiore del triennio 2020-2022.

ALLEGATI

ALLEGATO 1 - Circolare 28 Giugno 2023, n. 18/E

CIRCOLARE N. 18 /E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 28 giugno 2023

OGGETTO: *Articolo 1, commi da 55 a 57, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) – Introduzione del regime della “tassa piatta incrementale”*

INDICE

| | |
|---|---|
| PREMESSA | 3 |
| 1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE | 4 |
| <i>1.1. Soggetti ammessi al beneficio</i> | 4 |
| <i>1.2. Redditi esclusi dal beneficio</i> | 6 |
| 2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE | 7 |

PREMESSA

La legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. legge di bilancio 2023), all'articolo 1, commi da 55 a 57, ha introdotto un regime agevolativo opzionale, c.d. "tassa piatta incrementale" o "flat tax incrementale", limitatamente all'anno d'imposta 2023, sostitutivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e delle relative addizionali regionale e comunale.

La disciplina del regime in commento, in particolare, prevede al comma 55 che, per «il solo anno 2023, i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito stabilite dall'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali, calcolata con l'aliquota del 15 per cento su una base imponibile, comunque non superiore a 40.000 euro, pari alla differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo d'importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5 per cento di quest'ultimo ammontare».

Il successivo comma 56 dispone che, quando «le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche della quota di reddito assoggettata all'imposta sostitutiva di cui al comma 55».

Il comma 57, infine, prevede che nella «determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali per il periodo d'imposta 2024 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni dei commi 55 e 56».

Con la presente circolare si forniscono indicazioni in relazione alle modalità di applicazione del regime della c.d. “flat tax incrementale”, individuando i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti per usufruire del beneficio fiscale in esame.

1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

1.1. Soggetti ammessi al beneficio

Possono avvalersi, in via generale, del regime della “flat tax incrementale”, per il solo anno 2023:

- le persone fisiche che esercitano attività d’impresa, titolari di reddito di cui all’articolo 55 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dal regime contabile adottato, ferma restando l’esclusione prevista per i contribuenti persone fisiche che applicano, per il periodo d’imposta 2023, il regime forfetario di cui all’articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Rientrano nel beneficio fiscale in esame anche gli imprenditori agricoli individuali che accedono al regime di cui agli articoli 56, comma 5¹, e 56-bis del TUIR², limitatamente ai redditi d’impresa prodotti. Considerato, inoltre, il tenore letterale della norma, che fa riferimento alle «persone fisiche esercenti attività d’impresa», si ritiene che, ai fini dell’accesso al beneficio previsto dalla norma, non risulti

¹ L’articolo 56 del TUIR, al comma 5, detta i criteri per la determinazione del reddito d’impresa, indicato nel quadro RD del modello “Redditi persone fisiche”, derivante dall’allevamento di animali per la parte che eccede i limiti di cui all’articolo 32, comma 2, lettera b), del TUIR.

² In forza dell’articolo 56-bis del TUIR, concorrono a formare il reddito d’impresa, indicato nel quadro RD del modello “Redditi persone fisiche”:

- il reddito derivante dalla produzione di vegetali oltre il limite di cui all’articolo 32, comma 2, lettera b), del TUIR, alle condizioni ivi previste (comma 1);
- il reddito derivante dallo svolgimento delle attività agricole “connesse” dirette alla produzione di beni (comma 2) o alla fornitura di servizi (comma 3), nonché alla commercializzazione di prodotti della floricoltura (comma 3-bis), determinato applicando all’ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini IVA i coefficienti di redditività normativamente previsti.

sufficiente la mera titolarità di un reddito d'impresa³. Si precisa che, ai fini dell'applicazione del regime della "flat tax incrementale", la partecipazione in una società di persone o in una società di capitali rileva se detenuta dall'imprenditore individuale nell'ambito dell'attività d'impresa. A tal fine, occorre che la partecipazione risulti indicata tra le attività relative all'impresa nell'inventario redatto ai sensi dell'articolo 2217 del c.c.; nel caso in cui non sussista l'obbligo di tenuta del libro degli inventari, al fine di stabilire che detta partecipazione sia relativa all'attività d'impresa, è possibile fare riferimento al registro degli acquisti. In tale circostanza, la quota di reddito o di perdita della società di persone imputata per trasparenza all'imprenditore individuale o il dividendo conseguito dallo stesso in qualità di socio di società di capitali costituiscono, infatti, componenti del reddito d'impresa dell'imprenditore individuale. In forza della natura di impresa individuale, rientrano nel regime della "flat tax incrementale" sia l'impresa familiare⁴ sia l'azienda coniugale⁵ non gestita in forma societaria (in entrambi i casi, limitatamente al titolare dell'impresa stessa);

- le persone fisiche che esercitano arti o professioni. Atteso il riferimento letterale alle «*persone fisiche esercenti (...) arti o professioni*», come per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, anche in tale ipotesi non è sufficiente, ai fini dell'accesso al beneficio previsto dalla norma, la mera titolarità di un reddito di lavoro autonomo⁶. Si ritiene, pertanto, che rientrino nel regime agevolativo le persone fisiche che conseguono un reddito di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR.

³ Si precisa, al riguardo, che la relazione tecnica al disegno di legge di bilancio 2023 prevede che, ai fini delle stime degli effetti di gettito, sono stati presi in considerazione i "redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni (quadro RE) e quelli derivanti dall'esercizio d'impresa (quadri RF e RG)".

⁴ L'impresa familiare, infatti, come chiarito con la risoluzione n. 176/E del 28 aprile 2008 e ribadito con la circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022, "ha natura individuale e non collettiva (associativa); pertanto è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, il quale la esercita assumendo in proprio diritti ed obbligazioni, oltre la piena responsabilità verso i terzi".

⁵ In senso analogo, si veda la circolare n. 9/E del 10 aprile 2019, con la quale si estendeva l'applicabilità del regime forfetario anche all'azienda coniugale, purché non gestita in forma societaria.

⁶ Si veda la nota n. 3.

1.2. Redditi esclusi dal beneficio

Si ritiene che siano esclusi dal regime agevolativo:

- i redditi delle società di persone, imputati ai soci in ragione del principio di “trasparenza” ai sensi dell’articolo 5, comma 1, del TUIR⁷ ⁸;
- i redditi delle società di capitali, imputati ai soci a seguito dell’esercizio dell’opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria di cui all’articolo 116 del TUIR⁹;
- i redditi di cui all’articolo 53, comma 1, del TUIR, derivanti dall’esercizio di arti e professioni in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell’articolo 5 del TUIR, imputati ai singoli associati.

L’accesso al beneficio fiscale in esame è precluso, inoltre, a coloro che, per l’anno d’imposta 2023, applicano il regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014. Può, tuttavia, accedere al regime agevolativo (al ricorrere dei requisiti previsti dalla relativa norma introduttiva) il contribuente che decada dal regime forfetario in corso d’anno¹⁰, laddove i ricavi o i compensi percepiti siano di ammontare superiore a 100.000 euro. In tale ipotesi, infatti, questi è tenuto a determinare il reddito con le modalità ordinarie per l’intero anno d’imposta 2023¹¹.

⁷ Si precisa, al riguardo, che l’accesso alla “flat tax incrementale” non è precluso agli imprenditori individuali e alle persone fisiche esercenti arti e professioni che siano altresì soci di società di persone; in tal caso, il regime opera con esclusivo riferimento al reddito d’impresa derivante dall’esercizio dell’impresa individuale e/o al reddito di lavoro autonomo di cui all’articolo 53, comma 1, del TUIR.

⁸ Nel caso di specie, ai fini della determinazione del reddito assoggettato alla tassa piatta incrementale, non rilevano né i valori positivi, né i valori negativi dei redditi imputati al socio in ragione del principio di trasparenza fiscale.

⁹ Si veda la nota n. 8.

¹⁰ Resta fermo che il contribuente non può, invece, in via generale, modificare in corso d’anno il regime fiscale adottato. Si veda, in tal senso, la risposta a interpello n. 378 del 31 maggio 2021, con la quale non è stata riconosciuta, nel caso di specie, la possibilità di mutare in corso d’anno il regime ordinario di tassazione adottato con comportamento concludente tramite l’emissione di apposite note di variazione in diminuzione al fine di aderire al regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014.

¹¹ Al riguardo, si ricorda che la lettera b) del comma 54 della legge di bilancio 2023 ha modificato il comma 71 dell’articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, aggiungendo, con riferimento alla disciplina del regime forfetario, la previsione secondo la quale il predetto regime «cessa di avere applicazione dall’anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro».

2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

La norma prevede l'applicazione di un'imposta ad aliquota fissa del 15 per cento, sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali regionale e comunale.

Il calcolo viene effettuato sull'incremento di reddito dell'anno oggetto di dichiarazione (anno 2023) rispetto a quello più elevato nell'ambito del triennio precedente (anni 2020, 2021 e 2022). L'imposta sostitutiva, in particolare, deve essere calcolata su una base imponibile, comunque non superiore a 40.000 euro, pari alla differenza tra il reddito relativo al periodo d'imposta 2023 e quello d'importo più elevato dichiarato con riferimento agli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5 per cento di quest'ultimo ammontare. Si evidenzia che, a tal fine, il reddito da confrontare non è quello complessivo, ma quello relativo alle sole attività d'impresa e di lavoro autonomo.

Nel dettaglio, la base imponibile incrementale è così determinata:

- differenza tra il reddito del 2023 e quello più alto del triennio precedente;
- applicazione alla predetta differenza della franchigia del 5 per cento, calcolata sul reddito più alto del triennio 2020-2022.

Sul reddito così determinato, nel limite massimo di 40.000 euro, si applica la "flat tax incrementale" del 15 per cento.

L'ulteriore quota di reddito, non soggetta a imposta sostitutiva, confluisce nel reddito complessivo e si rende applicabile la tassazione progressiva ai fini IRPEF (e relative addizionali), secondo gli ordinari scaglioni di reddito.

Esempio di calcolo n. 1)

| <i>Anno d'imposta e modalità di calcolo</i> | <i>Importo in euro</i> |
|---|------------------------|
| Reddito* 2023 | 100.000 |
| Reddito* 2022 | 80.000 |
| Reddito* 2021 | 70.000 |
| Reddito* 2020 | 60.000 |

| | |
|--|---|
| Differenza tra il reddito 2023 e il reddito 2022 (il più elevato del triennio precedente) | 100.000 – 80.000 = 20.000 |
| Franchigia del 5% sul reddito più elevato (80.000 euro conseguito nell'anno 2022) | 4.000 |
| Reddito soggetto a "flat tax incrementale" (15%) | 20.000 – 4.000 = 16.000 |
| Reddito che confluisce nel reddito complessivo (con aliquote ordinarie IRPEF) | 100.000 – 16.000 = 84.000 |
| * Il reddito a cui si fa riferimento è quello d'impresa e/o di lavoro autonomo | |
| <i>Anno d'imposta e modalità di calcolo</i> | <i>Importo in euro</i> |
| Reddito* 2023 | 200.000 |
| Reddito* 2022 | 80.000 |
| Reddito* 2021 | 70.000 |
| Reddito* 2020 | 60.000 |
| Differenza tra il reddito 2023 e il reddito 2022 (il più elevato del triennio precedente) | 200.000 – 80.000 = 120.000 |
| Franchigia del 5% sul reddito più elevato (80.000 euro conseguito nell'anno 2022) | 4.000 |
| Reddito soggetto a "flat tax incrementale" (15%) | 120.000 – 4.000 = 116.000 40.000 (limite massimo) |
| Reddito che confluisce nel reddito complessivo (con aliquote ordinarie IRPEF) | 200.000 – 40.000 = 160.000 |

* Il reddito a cui si fa riferimento è quello d'impresa e/o di lavoro autonomo

Con riferimento all'impresa familiare e all'azienda coniugale, attesa la natura unitaria delle stesse, si precisa, inoltre, che l'incremento di reddito (ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale in esame) deve essere calcolato prendendo in considerazione l'intero reddito conseguito dall'impresa nel 2023 (comprensivo anche della quota attribuita al collaboratore familiare o al coniuge) rispetto al maggior reddito conseguito dalla medesima impresa nel triennio precedente; ciò solo ai fini della verifica dell'effettivo incremento reddituale. Resta fermo che l'imposta sostitutiva trova applicazione con esclusivo riferimento alla quota di reddito attribuita all'imprenditore.

Ad esempio, qualora il maggior reddito conseguito dall'impresa familiare nel triennio sia pari a 100.000 euro e il reddito dalla stessa conseguito nel 2023 sia pari a 130.000 euro, l'incremento reddituale (al netto della franchigia) è pari a 25.000 euro. Supponendo che la quota di reddito dell'imprenditore sia pari al 51 per cento del reddito dell'impresa, la base imponibile assoggettata alla "flat tax incrementale" sarebbe di 12.750 euro (pari al 51 per cento di 25.000 euro).

Ai sensi del comma 56, la quota di reddito assoggettata a imposta sostitutiva rileva ai fini del riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, spettanti al contribuente, che fanno riferimento al possesso di requisiti reddituali.

In forza del comma 57, ai fini del calcolo degli acconti dovuti ai fini dell'IRPEF e delle relative addizionali, non si tiene conto dell'applicazione della disciplina della "flat tax incrementale". Per il periodo d'imposta 2024 l'importo degli acconti, pertanto, deve essere calcolato adottando, quale base imponibile, quella che si sarebbe determinata utilizzando le aliquote ordinarie IRPEF¹².

¹² Restano ferme, invece, le modalità ordinarie di determinazione degli acconti in relazione al periodo d'imposta 2023.

Si rappresenta che la quota di reddito assoggettata alla “*flat tax* incrementale” è esclusa dalla base di calcolo per determinare le aliquote progressive da applicare all’eventuale quota di reddito tassato ordinariamente.

In assenza di una espressa previsione normativa sul punto, infatti, deve ritenersi applicabile quanto disposto dall’articolo 3, comma 3, del TUIR, il quale, alla lettera a), esclude dalla base imponibile IRPEF i redditi soggetti a imposta sostitutiva.

L’IRPEF, pertanto, va calcolata applicando le aliquote proprie previste dall’articolo 11 del TUIR, senza considerare, ai fini della progressività, la parte di reddito assoggettata alla “*flat tax* incrementale”. Ad esempio, ipotizzando la sola titolarità di un reddito d’impresa nel 2023 pari a 70.000 euro, con una base imponibile assoggettata alla “*flat tax* incrementale” di 40.000 euro (massimo consentito dalla norma), sul reddito eccedente, pari a 30.000 euro, sono applicate le seguenti aliquote IRPEF:

- fino a 15.000 euro: aliquota del 23 per cento;
- da 15.001 euro e fino a 28.000 euro: aliquota del 25 per cento;
- da 28.001 euro e fino a 30.000 euro: aliquota del 35 per cento.

Tenuto conto del dato letterale della norma, si ritiene, inoltre, che la disciplina della “*flat tax* incrementale” non trovi applicazione nei confronti dei contribuenti che abbiano iniziato l’attività d’impresa o l’esercizio di arti o professioni a partire dall’anno d’imposta 2023, attesa l’impossibilità di determinare l’incremento reddituale richiesto dalla norma stessa in assenza dei dati relativi al triennio precedente.

Possono accedere al beneficio fiscale in esame, invece, i contribuenti per i quali sia possibile verificare l’esistenza dell’incremento reddituale rispetto ad almeno un periodo d’imposta relativo alle annualità 2020, 2021 e 2022, non essendo richiesto dalla norma, ai fini del confronto reddituale, che il contribuente abbia conseguito redditi per l’intero triennio di osservazione. La “*flat tax* incrementale”, ad ogni modo, trova applicazione in favore dei contribuenti che

abbiano svolto la propria attività per almeno un'intera annualità tra quelle del triennio di riferimento.

Per i soggetti che abbiano iniziato l'attività successivamente al 1° gennaio 2020 (purché, come sopra precisato, abbiano svolto l'attività per almeno un'intera annualità), il raffronto per l'individuazione del maggior reddito del triennio di riferimento deve essere fatto:

- raggugiando all'intera annualità il reddito eventualmente derivante dallo svolgimento dell'attività per una frazione dell'anno;
- confrontando tale dato con il reddito dei restanti altri anni del triennio considerato.

Successivamente, la verifica dell'incremento di reddito deve essere effettuata tenendo conto del reddito del 2023 rispetto al maggior reddito del triennio, così come sopra individuato.

Ad esempio, qualora il contribuente abbia iniziato la propria attività il 1° giugno 2021 (svolgendola, pertanto, per un periodo complessivo di 214 giorni nell'anno), il calcolo per l'individuazione del maggior reddito nel triennio deve avvenire nel seguente modo:

- anno 2021 - reddito (d'impresa o di lavoro autonomo) pari a 30.000 euro (prodotto nel periodo di attività, che va dal 1° giugno 2021 al 31 dicembre 2021) raggugiato ad anno: $(30.000 \text{ euro} / 214) \times 365 = 51.168 \text{ euro}$;
- anno 2022 - reddito (d'impresa o di lavoro autonomo) pari a 40.000 euro (reddito dell'intero anno).

In tal caso, il maggior reddito del triennio di riferimento, da raffrontare con quello del 2023, per la verifica dell'eventuale incremento di reddito, è rappresentato da quello relativo all'anno 2021.

Nel caso in cui il reddito d'impresa o derivante dall'esercizio di arti o professioni sia negativo, ai fini della determinazione dell'incremento di reddito da assoggettare alla "flat tax incrementale", la perdita è da ritenersi irrilevante. La determinazione della quota di reddito incrementale, difatti, ha la finalità di stabilire

quanta parte del reddito 2023 è soggetta alla tassa piatta incrementale e, per differenza, a tassazione ordinaria. Nell'ipotesi in cui il parametro di confronto rispetto al reddito del 2023 sia negativo, il reddito soggetto alla tassa piatta incrementale è tutto quello dell'anno 2023 (non di più), sempre nei limiti di 40.000 euro (analogamente a quanto risulterebbe nel caso in cui il parametro di confronto fosse pari a zero).

Si ritiene, inoltre, che l'adesione al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e successivi, della legge n. 190 del 2014 o la permanenza nel regime c.d. "di vantaggio"¹³ di cui all'articolo 27 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98¹⁴, in uno o più degli anni dal 2020 al 2022 non precluda l'accesso al regime della "flat tax incrementale" per l'anno d'imposta 2023. In tal caso, per la determinazione dell'incremento reddituale da assoggettare a tassazione, anche il reddito assoggettato al regime forfetario o al regime c.d. "di vantaggio" è utilizzato per determinare l'incremento del 2023, qualora rappresenti il maggiore del triennio.

Si rappresenta, infine, che, per la verifica del maggior reddito del triennio (2020-2022) e della comparazione di quest'ultimo con il reddito del 2023, occorre prendere in considerazione il dato riportato in dichiarazione (al netto delle perdite pregresse¹⁵).

A tal fine, pertanto, rilevano i dati indicati nel modello "Redditi persone fisiche" ai quadri RE (reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni), LM (reddito d'impresa o di lavoro autonomo, derivante dall'esercizio di arti e professioni, conseguito dalle persone fisiche che fruiscono del regime forfetario o del regime c.d. "di vantaggio" per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità), RF (reddito d'impresa in contabilità ordinaria), RG (reddito

¹³ Si precisa, in merito, che ancorché il regime fiscale c.d. "di vantaggio" di cui all'articolo 27 del d.l. n. 98 del 2011 sia stato abrogato dall'articolo 1, comma 85, della legge n. 190 del 2014, il successivo comma 88 della medesima legge dispone che i soggetti «che nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 si avvalgono del regime fiscale di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, possono continuare ad avvalersene (...) fino al compimento del trentacinquesimo anno di età».

¹⁴ Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

¹⁵ Si veda la nota n. 8.

d'impresa in regime di contabilità semplificata) e RD (Reddito di allevamento di animali e reddito derivante da produzione di vegetali e da altre attività agricole).

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)

ALLEGATO 2 – Art. 11 del T.U.I.R.

Testo unico del 22/12/1986 n. 917 -

Testo unico delle imposte sui redditi.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986

Articolo 11

Determinazione dell'imposta.

Articolo 11 - Determinazione dell'imposta.

In vigore dal 01/01/2022

Modificato da: Legge del 30/12/2021 n. 234 Articolo 1

1. L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito: (1)

- a) fino a 15.000 euro, 23 per cento;
- b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 25 per cento;
- c) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento;
- d) oltre 50.000 euro, 43 per cento.

2. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi di pensione non superiori a 7.500 euro, goduti per l'intero anno, redditi di terreni per un importo non superiore a 185,92 euro e il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, l'imposta non è dovuta.

2-bis. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi fondiari di cui all'articolo 25 di importo complessivo non superiore a 500 euro, l'imposta non è dovuta.

3. L'imposta netta è determinata operando sull'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, le detrazioni previste negli articoli 12, 13, 15, 16 e 16-bis nonché in altre disposizioni di legge.

4. Dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei crediti d'imposta spettanti al contribuente a norma dell'articolo 165. Se l'ammontare dei crediti d'imposta è superiore a quello dell'imposta netta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi.

(1) Per il solo anno 2023, i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito stabilite dal presente articolo, un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali, calcolata con l'aliquota del 15 per cento, con le modalità di cui all'articolo 1, commi 55, 56 e 57, della legge n. 197/2022 (legge di bilancio 2023).

[Torna al sommario](#)

CAPITOLO 6

I MMG E GLI INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ (ISA)

6.1 - Premessa

Uno dei fronti principali in cui la Commissione Fisco è stata coinvolta, sin dalla sua costituzione, è quello relativo alla costante interlocuzione dei suoi rappresentanti con l’Agenzia delle Entrate e con la SoSe, società in house del Ministero dell’Economia e delle Finanze, incaricata per conto della Agenzia delle Entrate, della elaborazione e definizione degli studi di settore; tramutatesi nel corso degli anni, come vedremo nel proseguo, negli odierni ISA ovvero negli “Indici sintetici di affidabilità”.

I consigli Direttivi via via susseguitesesi nel tempo hanno intuito che al fine di prevenire eventuali impostazioni disallineate dalla realtà economica della categoria di tali strumenti di controllo, fosse determinante presidiare la loro elaborazione sin dalla fase di costruzione, di definizione e di approvazione, ciò mediante la presenza costante e il confronto professionale continuo e preventivo con gli uffici preposti della Agenzia delle Entrate e della SoSe.

Pertanto, quando la Agenzia delle Entrate propose al mondo delle professioni e dell’industria, l’istituzione di una Commissione Esperti degli Studi di Settore (ora Commissione Esperti ISA), la FIMMG ottenne di poterne far parte a pieno titolo con dei suoi rappresentanti

permanenti, individuando inizialmente il dr. Carmine Scavone, già Vice Segretario Vicario Fimmg; e successivamente individuando due componenti della Commissione Fisco ovvero il medico dr. Nicola Briganti e il consulente tecnico il Prof. Dottore Commercialista dr. Maurizio Di Marcotullio.

6.2 - La Commissione Esperti

La Commissione degli esperti, prevista dall'articolo 10, comma 7, della Legge n° 146 del 1998, fu designata per la prima volta con decreto ministeriale 10 novembre 1998 e, di seguito, modificata con decreti 5 febbraio 1999, 24 ottobre 2000, 2 agosto 2002, 14 luglio 2004, 27 gennaio 2007, 19 marzo 2009, 4 dicembre 2009, 20 ottobre 2010, 29 marzo 2011, 8 ottobre 2012, 17 dicembre 2013, 16 dicembre 2014, 15 febbraio 2017, 19 luglio 2017 e 18 gennaio 2018.

L'Organismo collegiale, al quale partecipavano anche due rappresentanti dell'ANCI, come previsto dal decreto ministeriale 19 maggio 2009, aveva il compito di esprimere un parere, prima dell'approvazione e della pubblicazione dei singoli studi di settore, in merito all'idoneità degli stessi a rappresentare la realtà cui si riferiscono. La segreteria della Commissione degli esperti fu individuata, da ultimo, con il Provvedimento del 17 novembre 2016 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Successivamente con il comma 1 dell'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21

giugno 2017, n. 96, venne previsto che: *“Al fine di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e il rafforzamento della collaborazione tra questi e l'Amministrazione finanziaria, anche con l'utilizzo di forme di comunicazione preventiva rispetto alle scadenze fiscali” l'istituzione degli “indici sintetici di affidabilità fiscale per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni” (ISA).* Il successivo comma 18 del medesimo articolo aveva previsto, inoltre, che, dal periodo d'imposta in cui entravano in vigore gli ISA, cessavano di produrre effetti le disposizioni normative e regolamentari relative all'elaborazione e all'applicazione dei parametri e degli studi di settore. In merito si osservò che gli ISA, previsti in sostituzione dei parametri e degli studi di settore, entrarono in vigore dal periodo d'imposta 2018, così come stabilito dal comma 931 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020), e *“al fine di assicurare a tutti i contribuenti un trattamento fiscale uniforme e di semplificare gli adempimenti dei contribuenti e degli intermediari”*, si dispose il rinvio di un anno della relativa entrata in vigore. Inoltre, al comma 8 del citato articolo 9-bis del D.L. n. 50 del 2017 fu previsto che, prima dell'approvazione degli ISA mediante decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, una Commissione di esperti esprimesse un parere circa l'idoneità dei singoli indici a rappresentare

la realtà cui si riferiscono. Sino all'istituzione di tale Commissione le relative funzioni furono esercitate dalla Commissione degli esperti per gli studi di settore, istituita ai sensi del comma 7 dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146 (*disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria, nonché disposizioni varie di carattere finanziario*). Tenuto conto di quanto stabilito al citato comma 8 dell'articolo 9-bis in commento, la nuova Commissione di esperti fu istituita con decreto ministeriale e i componenti furono designati dallo stesso Ministro, tenuto anche conto delle segnalazioni dell'Amministrazione finanziaria, delle Organizzazioni economiche di categoria, tra cui la FIMMG, e degli Ordini professionali.

6.3 - Gli Studi di settore

Gli studi di settore, elaborati mediante analisi economiche e tecniche statistico-matematiche, consentivano di stimare i ricavi o i compensi che potevano essere attribuiti al contribuente. Individuavano a tal fine, le relazioni esistenti tra le variabili strutturali e contabili delle imprese e dei lavoratori autonomi con riferimento al settore economico di appartenenza, ai processi produttivi utilizzati, all'organizzazione, ai prodotti e servizi oggetto dell'attività, alla localizzazione geografica e agli altri elementi significativi (ad esempio area di vendita, andamento della domanda, livello dei prezzi, concorrenza, ecc.).

Gli studi di settore furono utilizzati dal contribuente per verificare, in fase dichiarativa, il posizionamento rispetto alla congruità (il contribuente è congruo se i ricavi o i compensi dichiarati sono uguali o superiori a quelli stimati dallo studio, tenuto conto delle risultanze derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica) e alla coerenza (la coerenza misura il comportamento del contribuente rispetto ai valori di indicatori economici predeterminati, per ciascuna attività, dallo studio di settore), e dall'Amministrazione finanziaria quale ausilio all'attività di controllo.

Di seguito viene riportato una dei primi verbali di confronto tra Agenzia delle Entrate e Fimmg (Anno 2009) ed anche un successivo Verbale delle riunioni di presentazione degli Studi di Settore alla presenza dei componenti della Commissione Fisco FIMMG, facenti parte della Commissione Esperti istituita presso l'Agenzia delle Entrate.

Vedi Allegati 1 e 2

Fonte: Banca Dati Agenzia delle Entrate

6.4 - La trasformazione ad ISA

Nell'anno 2018 (relativamente al periodo di imposta 2019), si è assistito all'introduzione da parte della Agenzia delle Entrate, su impulso del Ministero dell'Economica e delle Finanze, di un nuovo strumento di indagine volto a favorire un diverso approccio tra

Amministrazione Erariale e contribuente; ciò al fine di avviare una nuova tipologia di controllo preventivo, che a differenza degli Studi di Settore, tendeva ad introdurre, come vedremo nel proseguo, un regime basato (teoricamente) sulla premialità, piuttosto che sull'aspetto coercitivo.

Gli ISA - indici sintetici di affidabilità fiscale sostituirono in via definitiva gli studi di settore. Sono degli indici che l'Amministrazione finanziaria ha messo a punto al fine di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti esercenti attività di impresa, arti o professioni e il rafforzamento della collaborazione tra questi e l'Agenzia delle Entrate.

Gli ISA, elaborati con una metodologia basata su analisi di dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta, rappresentano la sintesi di indicatori elementari tesi a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi e categorie imponibili.

Gli ISA esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente, anche al fine di consentire a quest'ultimo, sulla base dei dati dichiarati entro i termini ordinariamente previsti, l'accesso ad un apposito regime premiale.

Si evidenzia che con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 gennaio 2021, sono stati approvati i 175 modelli mediante i quali i contribuenti comunicano, mediante la dichiarazione

dei redditi, all’Agenzia delle Entrate i dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli ISA. Di anno in anno i predetti modelli sono aggiornati.

Gli ISA, dunque, hanno rappresentato il primo tentativo di instaurare un dialogo, seppur mediato ed indiretto e tramite uno strumento di (auto)valutazione, fra fisco e contribuenti. Infatti, tramite gli ISA i contribuenti possono iniziare ad avere contezza circa la correttezza dei propri comportamenti fiscali in anticipo rispetto alla presentazione della propria posizione reddituale, e questo grazie all’effetto dell’attribuzione di un grado di affidabilità fornito dagli ISA. Gli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. ISA) per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni sono stati dunque istituiti per favorire l’emersione spontanea delle basi imponibili e stimolare l’assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti attraverso l’utilizzo di forme di comunicazione preventiva rispetto alle scadenze fiscali. In qualche senso, rappresentano il tentativo di gestire in via preliminare la fiscalità del contribuente, prevenendone comportamenti e impostazioni al fuori dei parametri della regolarità e della ragionevolezza. Tale argomento oggi risulta di forte attualità visto il tentativo del Governo in carica di introdurre, mediante l’attuale delega per la riforma fiscale, la possibilità di pre-concordare con il contribuente il livello di imposta dovuto, proprio sulla base di taluni parametri, che in taluni casi riprendono quelli già elaborati dagli ISA.

6.5 - Differenza tra studi di settore e ISA

Gli studi di settore avevano il fine di stimare il ricavo più probabile del contribuente, anche rispetto alla categoria di appartenenza. Inoltre, dall'eventuale non congruità ai risultati degli studi di settore potevano scaturire dei controlli fiscali o quanto meno l'inserimento del contribuente (poco virtuoso) in elenchi dai quali prelevare i nominativi da sottoporre a verifica. Invece, l'impostazione degli ISA è stata diversa. Non hanno come principale scopo quello di "scovare" eventuali evasori, ma hanno come obiettivo quello di creare un dialogo (indiretto e mediato) fra fisco e contribuente. Dunque, un approccio (apparentemente) diverso, ma che nella sostanza pone l'Amministrazione Finanziaria, comunque nella disponibilità di uno strumento di analisi e di informazione attraverso il quale avere una mappatura dei contribuenti virtuosi e quelli meno.

Dall'applicazione degli ISA, scaturisce dunque l'attribuzione di un doppio giudizio, dal quale ne consegue un giudizio "*complessivo*", con una scala che potrà variare da 1 a 10. Più alto sarà il voto e maggiore sarà il regime premiale riconosciuto al contribuente. Deve però essere chiaro che lo strumento di cui si discute fornisce comunque anche una mappatura e il profilo del contribuente. Dunque, anche se non dichiaratamente, lo stesso può essere utilizzato per l'individuazione di soggetti da sottoporre a verifica. Altro aspetto che differenzia gli ISA dagli studi settore è il lasso temporale assunto per

la loro realizzazione. Gli ISA prendono come periodo di riferimento una media di più anni, quindi, contengono informazioni che dovrebbero essere maggiormente precise rispetto a quelle contenute negli studi di settore che analizzavano il dato puntuale di ogni singolo anno.

6.6 - Il funzionamento degli ISA

I contribuenti soggetti agli ISA dichiarano i dati economici, contabili e strutturali rilevati per l'applicazione degli stessi, compilando apposito modello integrato nel modello della dichiarazione dei redditi. Per la compilazione, sono necessari alcuni input rilevati dalla Agenzia delle Entrate sulla banca dati degli studi di settore, dei parametri e degli ISA presentati dal contribuente nei periodi di imposta precedenti a quello di applicazione e delle altre fonti informative a disposizione della Amministrazione Finanziaria. Il contribuente in sede di applicazione del modello di elaborazione degli ISA, può tuttavia modificare alcuni dati oggetto di inserimento ai fini del calcolo, ciò al fine di disattivare eventuali criticità evidenziate dagli indicatori di anomalia.

L'ISA è calcolato sulla media semplice di due tipi di indicatori elementari; gli indicatori elementari di affidabilità, che valutano l'attendibilità di relazioni e rapporti tra grandezze di natura contabile e strutturale e possono assumere un valore compreso tra 1 e 10; e gli indicatori elementari di anomalia, che segnalano situazioni di gravi

incongruenze contabili e gestionali o disallineamenti tra dati e informazioni presenti nei diversi modelli di dichiarazione, o che emergono dal confronto con banche dati esterne. Queste ultime incidono solo sul calcolo della anomalia.

Il contribuente può avere interesse a migliorare il giudizio complessivo dell'ISA e di affidabilità e per ciò ha due soluzioni:

1. Correggere eventuali anomalie evidenziate dagli specifici indicatori elementari;
2. Dichiarare ulteriori compensi positivi non risultanti dalle scritture contabili.

Tali eventuali ulteriori componenti positivi rilevano ai fini delle imposte dirette e determinano un corrispondente maggior volume di affari IVA, sulla base, salvo prova contraria e di regimi speciali, dell'aliquota media risultante dalla dichiarazione. La dichiarazione di ulteriori componenti positivi non comporta l'applicazione di sanzioni e interessi se il versamento delle relative imposte è effettuato entro i termini e le modalità di legge.

6.7 - Il regime premiale degli ISA

Come abbiamo visto gli ISA a differenza degli Studi di Settore in precedenza applicati, hanno come obiettivo il riconoscimento di un regime premiale nei confronti di quei contribuenti che hanno maturato un punteggio positivo che si colloca generalmente tra 8 e 10, o

comunque sulla base di punteggi annualmente determinati con provvedimento della Agenzia delle Entrate.

Nello specifico i benefici sono:

- a) Esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti per importo non superiore a Euro 50 mila annui relativamente ad IVA e per un importo non superiore a Euro 20 mila annui relativamente a imposte dirette e irap;
- b) Esonero dall'applicazione del visto di conformità e della prestazione di garanzia per i rimborsi IVA per un importo non superiore a Euro 50 mila annui;
- c) Esclusione dell'applicazione della disciplina delle società di comodo;
- d) Esclusione degli accertamenti basati su presunzioni semplici;
- e) Anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'accertamento;
- f) Esclusione dell'accertamento sintetico.

I benefici di cui alle lettere c, d, ed f non sono riconosciuti se, per il periodo di imposta in cui si applicano gli ISA, sono contestate violazioni che comportano obbligo di denuncia per reati tributari.

Di seguito viene riportato uno dei verbali di presentazione e analisi dell'ISA riferito alla categoria dei medici di medicina generale -

l'anno d'imposta 2018 - risultante dal confronto tra Commissione Fisco FIMMG e Agenzia delle Entrate.

Vedi Allegato 3

Fonte: Banca Dati della Agenzia delle Entrate

6.8 - Le cause di disapplicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità

Gli ISA si applicano agli esercenti attività di impresa o lavoro autonomo che svolgono, come prevalente, una o più attività tra quelle per le quali sono approvati gli ISA. Sono tuttavia previste delle esclusioni dalla applicazione degli ISA per talune categorie di contribuenti.

- a) Coloro che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo di imposta;
- b) Coloro che si trovano in condizioni di NON normale svolgimento dell'attività;
- c) Coloro che si avvalgono del regime forfettario o del regime di vantaggio;
- d) Contribuenti che dichiarano ricavi o compensi superiori a Euro 5.164.569;
- e) Società cooperative, società consortili e consorzi;
- f) Imprese sociali;

- g) Organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale;
- h) Enti del Terzo Settore non commerciali che optano per la determinazione forfettaria del reddito di impresa;
- i) Altre categorie particolari.

In relazione al medico di medicina generale generalmente le cause di esclusioni che potrebbero riguardarlo sono quelle che vanno dalla lettera a) alla lettera c).

6.9 - Riflessioni giuridiche in tema di Indici Sintetici di Affidabilità

L'introduzione nell'ordinamento tributario nazionale degli indici sintetici di affidabilità fiscale del contribuente (ISA) ripropone la necessità di un'urgente riflessione sulla tutela della riservatezza del cittadino. È impressionante la mole di dati personali presenti nell'Anagrafe tributaria (molti dei quali hanno natura extra fiscale) ed è essenzialmente privo di ostacoli l'accesso ai dati bancari dei cittadini da parte dell'Amministrazione finanziaria. Si rammenta che i dati grezzi (in breve, saldo iniziale e finale, e flussi annuali di ogni posizione finanziaria) alimentano automaticamente l'Archivio dei rapporti finanziari, cui il personale delegato dell'Amministrazione finanziaria può liberamente accedere. Mentre, per le indagini finanziarie, l'attuale normativa si limita a richiedere l'autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento o del direttore regionale, nel

caso di attivazione da parte dell’Agenzia delle Entrate e del comandante regionale nel caso in cui la richiesta per procedere all’indagine provenga dai reparti operativi della Guardia di Finanza (ex art. 32 del DPR 600/73). Deve destare particolare allarme la pervasività delle indagini finanziarie, laddove possono essere disvelati i dati sensibili dei cittadini, compresi quelli afferenti a tutti gli aspetti più intimi: le causali delle singole movimentazioni sono idonee ad evidenziare le preferenze dei cittadini sui temi politici, etici, religiosi, le condizioni di salute, le preferenze sessuali, ed ogni altro aspetto caratterizzante la vita dell’individuo. Appare indispensabile ad avviso di chi scrive, guardare alle sentenze delle Alte Corti europee per apprestare la tutela che il nostro ordinamento ignora: si pensi che l’attuale orientamento della Cassazione svilisce la funzione dell’autorizzazione alle indagini finanziarie, negando la necessità di mostrarla al contribuente e sostenendo che l’assenza di autorizzazione non inficia la validità del successivo atto d’accertamento. In particolare, è nelle sentenze della Corte EDU che possiamo trovare gli strumenti prontamente utilizzabili dal difensore avanti la giurisdizione tributaria italiana (o, in seconda battuta, direttamente a Strasburgo; per approfondimenti sul tema si rimanda a “Dalla giurisprudenza della Corte Europea una copertura dinamica ai diritti del cittadino contribuente” nel n. 6/2018 della rivista “L’Accertamento”). La Corte europea assicura la piena assimilazione della protezione dei dati personali nella sfera della vita privata, quindi alla stregua della tutela

del domicilio e della corrispondenza, ex art. 8 della CEDU. Ai nostri fini rivestono un'importanza peculiare quelle sentenze che hanno riconosciuto ai dati bancari “una piena dignità”, ossia un grado di tutela pari a quello dei dati personali tout court. Lo Stato può accedere ai dati bancari dei cittadini solo con il rispetto delle consuete regole che legittimano la compressione dei diritti fondamentali CEDU, ossia la riserva di legge in senso sostanziale e il principio di proporzionalità. Si rammentano due sentenze di condanna dello Stato per violazione dell'art. 8 della CEDU, proprio nell'ambito delle indagini bancarie: la Corte EDU del 7 luglio 2015 e quella del 27 aprile 2017. In esse è chiaramente affermato che i dati bancari (anche qualora riguardino solo aspetti professionali del contribuente) sono parte della vita privata di cui all'art. 8, e al cittadino deve essere assicurato un controllo effettivo sulla legittimità dell'intrusione nella sua sfera giuridica. Questo avviene attraverso il diritto di sottoporre, in via immediata, all'esame di un giudice il provvedimento di autorizzazione all'accesso, che deve essere conforme alla legge e motivato in ordine agli indizi di violazione della medesima: solo se c'è proporzione tra il sacrificio della riservatezza e il rilievo delle violazioni, l'indagine bancaria può essere ritenuta legittima. Con l'introduzione degli ISA l'ordinamento tributario italiano pare aver compiuto un nuovo passo verso metodologie di controllo in grado di bypassare ogni garanzia per i contribuenti (per approfondimenti sul tema si rimanda a “Indici sintetici di affidabilità: un passo indietro per la tutela del contribuente”

nel n. 4/2019 della rivista “L’Accertamento”). In particolare, desta perplessità la possibilità offerta all’Amministrazione finanziaria di avvalersi dei bassi voti nella pagella ISA per giustificare gli accertamenti più invasivi. Conformemente all’art. 9-bis comma 14 del DL 50/2017 e al provvedimento dell’Agenzia delle Entrate n. 126200/2019 (sull’applicazione degli ISA al periodo d’imposta 2018) il voto minore o uguale a 6 serve a formare le liste dei contribuenti “a rischio”, da incrociare con i dati presenti nell’Archivio dei rapporti finanziari. Ne può scaturire la motivazione dell’autorizzazione all’indagine finanziaria, dunque all’accesso ai dati sensibili del contribuente in un contesto ordinamentale ancora sprovvisto delle garanzie imposte dall’art. 8 della CEDU ai Paesi firmatari della Convenzione, Italia inclusa.

Sulla base di tali considerazioni, le attività future degli Esperti della Commissione Fisco delegati al presidio di tali argomenti, saranno improntate alla massima attenzione e sensibilità verso a tali aspetti. Il tema del trattamento dati, della riservatezza e soprattutto della privacy, sono infatti argomenti che laddove sia coinvolto un medico risentono inevitabilmente di un effetto amplificato. Dunque, uno degli obiettivi che la Commissione Fisco Fimmg si è dato è il presidio e la garanzia di eventuali ed ulteriori versioni future di tali strumenti di analisi tributaria ed economica, affinché le stesse non travalichino i limiti inderogabili della privacy del medico e soprattutto dei suoi assistiti.

6.10 - La gestione degli Studi Settore e degli ISA da parte della Commissione Fisco

L'attività della Commissione Fisco, per il tramite dei suoi rappresentanti permanenti all'interno della Commissione Esperti per gli ISA (già Commissione Esperti per Studi di Settore), ha contribuito sin dall'origine ad evitare che talune impostazioni dei predetti strumenti di analisi e controllo fossero elaborate in maniera irrazionale, fintanto errata, senza considerare gli aspetti determinanti delle attività del medico di medicina generale. Ciò che venne da subito posto in evidenza, agli interlocutori della Agenzia delle Entrate, fu la caratteristica predominante dei ricavi professionali dei medici di medicina generale, ovvero che gli stessi fossero assolutamente affidabili nella loro quantificazione, di fatto non contestabili, sulla base dei dati convenzionali. Ciò portò dunque alla normalizzazione, nell'ambito della stima dei ricavi (per quanto concerneva i vecchi studi di settore e successivamente per le analisi ISA), dei compensi ritratti dalla attività in Convenzione. In altri termini, tali ricavi per effetto della loro "certezza convenzionale" non furono ricompresi (correttamente ndr) negli algoritmi di analisi predisposti in prima istanza per gli Studi di Settore, e successivamente per gli Indici Sintetici di Affidabilità. Per effetto di tale normalizzazione, storicamente, il cluster relativo ai medici di medicina generale ha sempre determinato una percentuale di congruità della categoria allo strumento di controllo e di analisi con una percentuale superiore al

90%. Per effetto di ciò, i medici di medicina generale hanno rappresentato, e rappresentano, per tali strumenti di indagine fiscale, una categoria a basso rischio di evasione fiscale.

Di seguito viene riportato lo stralcio della nota tributaria che fu predisposta dalla Commissione Fisco FIMMG per uno dei successivi confronti tecnici con l' Agenzia delle Entrate.

[Fonte Archivio Commissione Fisco FIMMG]

Vedi Allegato A

ALLEGATI

ALLEGATO 1 – Verbale Studi 2009

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2009

STUDIO UK10U

(Studi medici)

Codici Attività:

86.21.00 – Servizi degli studi medici di medicina generale;

86.22.01 – Prestazioni sanitarie svolte da chirurghi;

86.22.03 – Attività dei centri di radioterapia;

86.22.05 – Studi di omeopatia e di agopuntura;

86.22.06 – Centri di medicina estetica;

86.22.09 – Altri studi medici specialistici e poliambulatori;

86.90.11 – Laboratori radiografici.

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa siglati con le Associazioni di Categoria e Professionali in data 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Al riguardo, il calendario degli incontri con le Associazioni è stato inoltrato ai componenti della Commissione degli esperti con mail del 7 maggio 2009, al fine di darne ampia diffusione.

Relativamente allo studio UK10U (evoluzione dello studio di settore TK10U), con la nota prot. n. 2009/86612 del 4 giugno 2009, inoltrata per posta elettronica alle Associazioni di riferimento, sono stati comunicati i risultati della cluster analysis e sono state convocate 2 riunioni.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SO.SE in data 13 luglio 2009 e 29 luglio 2009, sono stati esaminati gli esempi forniti dalle stesse Associazioni oltre quelli desunti dalla banca dati studi di settore.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SO.SE. e delle seguenti Associazioni:

- FIMMG – Federazione Italiana Medici di Medicina Generale;
- Ordine degli Psicologi.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota pervenuta in data 11 settembre 2009, la FIMMG *“puntualizza alcuni aspetti che, nel corso degli incontri tra i rappresentanti della categoria, i rappresentanti dell'Agenzia e quelli della So.Se., hanno presentato maggiori complessità e soluzioni non immediate”*. In particolare viene rappresentato quanto segue.

- Nell'ambito dell'attività libero professionale di tipo specialistico sono comprese prestazioni che, pur essendo diverse da quelle normalmente contenute nel rapporto convenzionale, sono tuttavia erogate direttamente ai propri pazienti in esecuzione del rapporto di assistenza convenzionata. Più in particolare, si tratta di “libera attività professionale indotta”. Tale attività, si sottolinea nella nota, *“non può essere assimilata completamente a quella più tipicamente libero professionale. Si tratta di prestazioni che non hanno una remunerazione commisurata al tempo e alle risorse impiegate, come più tipicamente avviene nell'erogazione delle prestazioni libero professionali conseguenti ad un'attenta analisi costi/benefici. Quindi, tali prestazioni, hanno una significatività differente da quella espressa dai servizi erogati nell'ambito della vera e propria libera professione”*. Pertanto, sostiene la Federazione, *“sarebbe opportuno avere la possibilità, in occasione della compilazione ed invio dei dati utili all'elaborazione degli studi di settore di segnalare una distinzione tra le prestazioni che, pur non comprese nell'ambito del rapporto convenzionale prescritto dall'Accordo Collettivo Nazionale, sono erogate di conseguenza e quelle invece di natura più propriamente libero professionali”*.
- Con riguardo al numero dei locali utilizzati per l'esercizio dell'attività, la Federazione segnala che *“tale variabile è proporzionale alla dispersione dei pazienti sul territorio”*. Si sottolinea che *“minore è la concentrazione degli abitanti, maggiore è la necessità per il medico di decentrare e quindi replicare i locali nell'ambito del territorio dove risiedono i propri assistiti. Pertanto, la significatività di tale variabile è in funzione di fattori non suscettibili di valutazione economica”*.
- In merito alle collaborazioni di cui si avvale il medico di medicina generale, la FIMMG ricorda che tali collaborazioni *“sono relative all'esercizio dell'attività convenzionata, in quanto si sostanziano nelle cosiddette*

sostituzioni di cui il medico in sua assenza è costretto ad avvalersi. Si tratta quindi di colleghi che nella forma della collaborazione professionale sostituiscono momentaneamente il medico nell'assistenza dei suoi clienti. Tali collaborazioni non sono pertanto riferibili all'esercizio dell'attività libero professionale di tipo specialistico”.

3) VALUTAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riguardo alle argomentazioni addotte al punto a), si evidenzia che è all'attenzione dell'Agenzia la richiesta di prendere in considerazione l'opportunità di operare una distinzione tra le prestazioni svolte nell'ambito dell'attività libero professionale di tipo specialistico e quelle che, pur diverse da quelle comprese nel rapporto convenzionale, sono erogate direttamente ai pazienti in esecuzione del rapporto di assistenza convenzionata.

Pertanto, si sta valutando di predisporre, all'interno del relativo modello dichiarativo, la richiesta di informazioni riguardanti tali prestazioni, da indicare nel quadro Z.

L'eventuale rilievo e valore del dato fornito sarà valutato in sede di evoluzione dello studio UK10U.

Con riferimento all'osservazione di cui al punto b), relativa al numero dei locali utilizzati per l'esercizio dell'attività, occorre considerare che il fenomeno evidenziato dalla FIMMG assume proporzioni estremamente modeste, come peraltro verificato in sede di analisi del prototipo, tali da incidere in maniera assolutamente non significativa sulla stima dei compensi del professionista che opera prevalentemente in convenzione con il SSN.

In merito a quanto evidenziato dalla Federazione al punto c), si fa presente che l'Agenzia si riserva di valutare, in sede di predisposizione della circolare annuale sugli studi che entreranno in vigore per il periodo d'imposta 2009, con il supporto dell'eventuale ulteriore documentazione fornita dalle Associazioni a sostegno di quanto rappresentato, la possibilità di richiamare l'attenzione degli Uffici locali, nello svolgimento dell'attività accertativa, sulle problematiche segnalate, al fine di tenerne conto in sede di applicazione dello studio.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo hanno consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio UK10U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano i professionisti del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'art. 8 del D.L. n. 185 del 2008: "*Revisione congiunturale speciale degli studi di settore*" che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195/1999, la possibilità che gli studi di settore possano essere integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'art. 10, comma 7, della legge n. 146/98, "*...al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*".

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili al periodo d'imposta 2008, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi con D.M. del 19 maggio 2009.

Roma, 14/09/2009

Antonella Pallotta / Alessandro Madia

ALLEGATO 2 – Verbale Commissione Esperti 6-12-2012

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2012

STUDIO VK10U (Studi medici)

Codici attività:

- 86.21.00 – Servizi degli studi medici di medicina generale;**
- 86.22.01 – Prestazioni sanitarie svolte da chirurghi;**
- 86.22.03 – Attività dei centri di radioterapia;**
- 86.22.05 – Studi di omeopatia e di agopuntura;**
- 86.22.06 – Centri di medicina estetica;**
- 86.22.09 – Altri studi medici specialistici e poliambulatori;**
- 86.90.11 – Laboratori radiografici.**

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa siglati con le Associazioni di Categoria e Professionali in data 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri è stato pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli esperti con e-mail del 12 marzo 2012. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio VK10U (evoluzione dello studio di settore UK10U), con nota prot. n. 2012/141675 del 2 ottobre 2012, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate 2 riunioni.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 23 ottobre e 5 novembre 2012, sono stati esaminati esempi rilevati dalla Banca Dati degli studi di settore.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Organizzazioni:

- Ordine degli psicologi;
- FIMMG Federazione Italiana Medici di Famiglia.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Non sono pervenute osservazioni da parte delle Associazioni di categoria interessate.

3) VALUTAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Gli esempi estratti dalla Banca Dati degli studi di settore hanno permesso di verificare la sostanziale idoneità dello studio di settore VK10U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano i professionisti del settore.

In merito si fa presente che non sono emerse criticità.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

Le attività effettuate si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio VK10U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano i professionisti del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del D.L. n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del d.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, "...al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali".

Luigi De Santis

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010 e 2011, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011 e 13 giugno 2012.

Roma, 6 dicembre 2012

Luigi De Santis

ALLEGATO 3 - Verbale 2018 Commissione Esperti

VERBALE DELLA RIUNIONE DI PRESENTAZIONE E ANALISI DELL'INDICE SINTETICO DI AFFIDABILITÀ FISCALE ELABORATO PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2018

ISA AK10U

(Studi medici e laboratori di analisi cliniche)

I) PREMESSA

L'approvazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale è preceduta da una fase di confronto con le Organizzazioni di categoria interessate, tendente a verificare l' idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono, coerentemente con quanto previsto dall'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017 n. 96.

Il calendario degli incontri è stato pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, nella sezione "ISA - Indici sintetici di affidabilità", al fine di garantire la massima partecipazione delle Organizzazioni di categoria ai citati incontri; di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti per gli studi di settore¹ con *e-mail* del 10 aprile 2018.

Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, a seguito delle diverse esigenze emerse.

Con riferimento al macro-comparto delle attività professionali, in data 9 maggio 2018 è stato effettuato un incontro con le Organizzazioni di categoria interessate durante il quale è stata presentata la metodologia utilizzata per l'elaborazione degli indici sintetici di affidabilità relativi a tale comparto.

Relativamente all'ISA AK10U, con nota prot. RU n. 107681 del 29 maggio 2018, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di categoria già interessate con riferimento alle riunioni sugli studi di settore, è stata convocata una riunione per il giorno 13 giugno 2018.

Alla riunione hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle entrate, della SOSE e delle seguenti Organizzazioni:

- ANISAP;

¹ Come previsto dal comma 8 dall'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 "con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è istituita una commissione di esperti, designati dallo stesso Ministro, tenuto anche conto delle segnalazioni dell'Amministrazione finanziaria, delle organizzazioni economiche di categoria e degli ordini professionali"; fino alla costituzione di tale commissione "le sue funzioni sono svolte dalla commissione degli esperti di cui all'articolo 10, comma 7, della legge 8 maggio 1998, n. 146".

- FIMMG;
- SNAMI.

Nel corso della suddetta riunione, che si è svolta presso i locali della SOSE, è stato illustrato il funzionamento dell'ISA AK10U, attraverso l'analisi in dettaglio delle modalità di calcolo e di applicazione dei vari indicatori elementari di affidabilità e di anomalia.

In tale sede, con l'ausilio di un applicativo dimostrativo, sono stati presentati i risultati medi dell'applicazione dell'indice sintetico per le annualità utilizzate ai fini della relativa elaborazione (2008-2016). Inoltre, relativamente al periodo d'imposta 2016, sono stati analizzati in dettaglio i risultati dell'applicazione di tale indice, attraverso l'esame di alcuni casi anonimi, individuati casualmente dalla SOSE utilizzando la banca dati degli studi di settore.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 123584 del 20 giugno 2018, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni invitate a partecipare alla riunione del 13 giugno scorso, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito all'indice sintetico di affidabilità fiscale AK10U con riferimento ai seguenti aspetti:

1. modelli Organizzativi di *Business* individuati;
2. indicatori elementari di affidabilità;
3. indicatori elementari di anomalia.

Non sono pervenute osservazioni da parte delle Organizzazioni di categoria interessate.

3) VALUTAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si ritiene che le analisi svolte abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dell'ISA AK10U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano i professionisti del settore.

Roma, 6 dicembre 2018

ALLEGATO A - Nota studi settore



Alla cortese attenzione
Società per gli Studi di Settore
Agenzia delle Entrate – Ufficio Studi di Settore

Loro sedi

Roma, 20 ottobre 2011

OGGETTO: Medici di medicina generale - Trattamento fiscale ai fini IRAP –
Applicazione degli studi di settore – Note metodologiche

La categoria dei medici soggetti al regime convenzionale disciplinato in base all'Accordo Collettivo Nazionale della Medicina generale, costituisce un'assoluta particolarità tra i soggetti passivi d'imposta.

Infatti, la loro natura di lavoratori parasubordinati da un lato, e l'assimilazione *tout cours* alla categoria dei lavoratori autonomi ai fini del trattamento fiscale dall'altro, rappresenta un aspetto di profonda anomalia nell'ambito di applicazione delle imposte dirette e sui redditi delle persone fisiche.

In estrema sintesi, ciò che appare irragionevole ed incongruo ai fini del trattamento fiscale subito dalla categoria dei medici di medicina generale, consiste nell'assoggettamento all' Imposta Regionale sulle Attività Produttive, IRAP, ed alla applicazione degli Studi di settore.

Più in particolare, per quanto concerne l'IRAP, occorre precisare quanto segue:

1. L'imposta ha come presupposto per la sua applicazione la capacità che il soggetto possiede, sia esso un'impresa ovvero un libero professionista, di remunerare i propri fattori produttivi, costituiti normalmente dall'apporto di lavoro alle proprie dipendenze, dal costo degli interessi passivi pagati in relazione ai finanziamenti ottenuti ed alla remunerazione del titolare dell'attività per il proprio lavoro e per il proprio capitale investito. Lo spirito di questo tributo risiede quindi, nella capacità contributiva che il soggetto manifesta con la sua attitudine, nell'esercizio della sua attività, ad aggiungere valore.
2. Nella fisiologica funzione gestionale ed imprenditoriale delle imprese e del lavoro autonomo, l'attitudine ad aggiungere valore si differenzia da soggetto a soggetto a seconda delle proprie capacità e competenze, del contesto in cui si opera, dell'andamento generale dei flussi e cicli economici. Quindi, in dipendenza da questi fattori la base imponibile dell'IRAP varierà nel tempo per ciascun soggetto, ovvero varierà per consistenza da soggetto a soggetto pur esercitando attività affini.
3. In considerazione di quanto puntualizzato, è agevole constatare le distinzioni con la categoria dei medici di medicina generale. Infatti, ciò che per gli altri soggetti rappresenta il fattore ricavi della propria attività, ritratti in misura variabile a seconda delle proprie attitudini, nel caso di specie è rappresentato sostanzialmente da un provento percepito dal Servizio Sanitario Nazionale, stabilito con criteri parametrici ed in misura costante. Le capacità imprenditoriali e professionali non si esprimono pertanto nella consistenza dei proventi percepiti, né sulla capacità del soggetto di razionalizzare ed economizzare il processo produttivo. Per questa categoria di soggetti passivi le spese correnti e di investimento sostenute per l'esercizio dell'attività non condizionano in alcuna misura la consistenza dei proventi attesi.
4. Inoltre, è opportuno segnalare che la decisione della Corte costituzionale del maggio 2001 numero 156, relativamente all'applicazione dell'IRAP ai lavoratori autonomi, ha stabilito che assoggettabili al tributo debbano essere soltanto i professionisti dotati di una organizzazione della loro attività connotata da "autonomia" dalla loro stessa presenza e articolata con impiego di

beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per esercitare l'attività. Quindi, in un contesto imprenditoriale e professionale in cui la scelta di investire in una struttura è finalizzata ad un maggior rendimento della propria attività, nel caso dei medici di medicina generale tale scelta, pur migliorando la qualità del servizio sanitario erogato alla collettività, rappresenta sia la condizione per essere inclusi nella categoria dei soggetti passivi ad IRAP, sia la causa della riduzione del proprio reddito disponibile, in quanto dai maggiori investimenti non si produrrà alcun beneficio in termini di maggiori ricavi.

In relazione alla applicazione degli studi di settore alla categoria dei medici di medicina generale, è possibile evidenziare gli aspetti seguenti:

1. Come noto gli studi di settore, di cui al DL n.331/1993, articolo 62-bis, rappresentano uno strumento presuntivo al fine di determinare i ricavi e compensi che con ragionevole probabilità possono essere attribuiti alle imprese e ai professionisti. Tali valori sono determinati attraverso la rilevazione delle caratteristiche strutturali (sia interne, come il processo produttivo, le condizioni commerciali e di vendita, etc., sia esterno all'azienda, come l'andamento della domanda, il livello dei prezzi, lo stato della concorrenza, etc.) di ogni specifica attività economica, avendo tenuto conto anche della specifica localizzazione nelle aree territoriali omogenee per caratteristiche socio-economiche. I valori ricostruiti sulla base di tale strumento rappresentano, in sede di accertamento dei redditi, il dato da cui confrontare i valori effettivamente dichiarati e eventualmente, in caso di scostamento, la grandezza su cui fondare l'accertamento tributario.
2. In questo contesto non può non rilevarsi quanto incongruente sia lo strumento presuntivo applicato alla fattispecie dei medici di medicina generale. Infatti, se le caratteristiche strutturali nelle quali è esercita l'attività delle imprese e dei professionisti normalmente sono significative ai fini della ricostruzione delle capacità produttive, nel caso di specie tali grandezze non posseggono alcuna significatività diversa da quella dello standard qualitativo con cui il medico esercita la propria attività di assistenza ai propri pazienti. Infatti, come già evidenziato in base al sistema convenzionale i proventi percepiti sono

parametri, quindi indipendenti dalla volontà espansiva del soggetto e soprattutto ininfluenti ai fini della ricostruzione dei compensi professionali. Anzi, v'è da considerare che un'articolata e consistente struttura utilizzata dal medico per esercitare la propria attività non è sintomatica di maggiore capacità produttiva, quanto piuttosto di una maggiore attenzione alla qualità della propria attività, nonché ad una riduzione del proprio reddito disponibile.

In sintesi, quindi la categoria dei medici di medicina generale possiede scarse affinità con quella dei liberi professionisti ai fini dell'applicazione di un comune trattamento fiscale. Ciò è dovuto principalmente al regime di vincolatività dovuto al regime convenzionale a cui tale categoria deve sottostare. Tale contesto impone sostanziali limitazioni nell'esercizio della propria attività, sia in ordine alle capacità espansive della propria attività, sia in relazione alla normale organizzazione dei propri fattori produttivi. Le distinzioni sono tali da far dubitare fondatamente che esistano affinità con i contesti in cui più genericamente è esercitato quello che nella comune accezione è identificato come lavoro autonomo.

In conseguenza di ciò, appare dubbia l'adeguatezza di un tributo la cui base imponibile è costituita dalla capacità del soggetto di remunerare i propri fattori produttivi, nonché l'applicazione di uno strumento accertativo che utilizza parametri e criteri così scarsamente significativi nel contesto specifico in cui opera il medico.

Tali aspetti rappresentano applicazioni distorte dei principi a base dell'ordinamento tributario, provocando così nella categoria dei soggetti un senso di ingiustizia ed iniquità.

Commissione FISCO FIMMG

CAPITOLO 7

LE ATTIVITÀ DELLA COMMISSIONE FISCO RISPETTO AGLI INTERVENTI DI PRASSI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

7.1 - Le attività della Commissione Fisco rispetto agli interventi di Prassi della Agenzia delle Entrate

Nell'ambito della sua missione istituzionale e dunque rispetto agli obiettivi in tema fiscale, la Commissione Fisco svolge una funzione di stimolo e confronto con la Direzione Centrale della Agenzia delle Entrate e per talune materie anche con le Direzioni Regionali. Il confronto tecnico, oltre dal costante e quotidiano contatto con le predette strutture assicurato per il tramite dei suoi consulenti tecnici; è assicurato anche mediante l'istituto dell'interpello, ovvero attraverso la procedura di richieste di chiarimento e/o di una posizione ufficiale da parte della Agenzia delle Entrate in relazione a temi specifici di natura tributaria e fiscale. Nel corso della sua attività, i consulenti della Commissione Fisco, con il contributo dei componenti medici della stessa Commissione, hanno sottoposto alla Agenzia delle Entrate diversi quesiti di natura tributaria. Le conseguenti risposte hanno originato dal lato della stessa Agenzia delle Entrate la pubblicazione di Risoluzioni e/o di Circolari che hanno contribuito a fare chiarezza sui temi fiscali di interesse per l'intera categoria. La metodologia adottata dalla Commissione Fisco consiste inizialmente nel proporre

informalmente il contenuto della questione, in modo tale da riceverne un primo orientamento dagli interlocutori individuati presso l'Amministrazione Finanziaria. Successivamente, ricevuta conferma che la questione è meritevole di approfondimento ai fini tributari, viene instaurato il processo di proposizione dell'interpello, che viene presidiato sino alla pubblicazione della risposta.

7.2 - L'interpello

L'interpello è un'istanza che il contribuente rivolge all'Agenzia delle Entrate prima di attuare un comportamento fiscalmente rilevante, per ottenere chiarimenti in relazione a un caso concreto e personale in merito all'interpretazione, all'applicazione o alla disapplicazione di norme di legge di varia natura relative a tributi erariali.

Esistono cinque tipologie di interpello:

- 1) l'interpello ordinario consente a ogni contribuente di chiedere un parere in ordine alla applicazione delle disposizioni tributarie di incerta interpretazione riguardo un caso concreto e personale, nonché di chiedere chiarimenti in ordine alla corretta qualificazione di fattispecie, sempre che ricorra obiettiva incertezza
- 2) l'interpello probatorio consente al contribuente di chiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni o alla idoneità degli elementi di prova chiesti dalla legge per accedere a determinati regimi fiscali nei casi espressamente

previsti, quali l'interpello relativo a partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari (113 TUIR), le istanze presentate dalle società "non operative" (articolo 30 della legge 724 del 1994) e le istanze previste ai fini della spettanza del beneficio ACE (articolo 1, comma 8, DL 201 del 2011)

- 3) l'interpello anti-abuso consente di acquisire un parere relativo alla abusività di un'operazione non più solo ai fini delle imposte sui redditi, ma per qualsiasi settore impositivo
- 4) l'interpello disapplicativo consente di ottenere la disapplicazione di norme che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta, se viene fornita la dimostrazione che detti effetti elusivi non potevano verificarsi; è l'unica tipologia di interpello obbligatorio
- 5) l'interpello sui nuovi investimenti consente agli investitori, italiani o stranieri, di chiedere un parere circa il trattamento tributario applicabile a importanti investimenti (di valore non inferiore a 20 milioni di euro e con rilevanti e durature ricadute occupazionali) effettuati nel territorio dello Stato. Per le istanze presentate dal 1° gennaio 2023, anche se relative a investimenti precedenti a tale data, l'ammontare minimo degli investimenti non dovrà essere inferiore a 15 milioni di euro (art. 8, commi 6 e 7, Legge n. 130/2022).

Nel caso di cui trattasi, gli interpelli predisposti dalla Commissione Fisco, vista la natura dei quesiti proposti rientrano generalmente tutti nella categoria di cui al punto 1), ovvero trattasi di interpelli ordinari. L'istituto dell'interpello ordinario è previsto dall'articolo 11, comma 1, lettera a) della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), in base al quale le istanze di interpello ordinario sono finalizzate a ottenere il parere dell'Agenzia delle Entrate prima di porre in essere il relativo comportamento fiscale, rispetto a un caso concreto e personale in merito all'interpretazione di una norma tributaria o in merito alla corretta qualificazione di fattispecie nei casi in cui le disposizioni siano obiettivamente incerte. L'istanza può essere presentata dal contribuente o da coloro che in base a specifiche disposizioni di legge sono obbligati a porre in essere adempimenti tributari insieme o per conto dello stesso. La competente Direzione può chiedere al contribuente di integrare la documentazione esibita se necessario ai fini dell'inquadramento corretto della questione e della completezza della risposta. La richiesta dei documenti interrompe il termine assegnato per la risposta, che “inizia a decorrere dalla data di ricezione, da parte dell'ufficio, della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalità dell'interpello”.

La risposta deve essere notificata o comunicata al contribuente, anche telematicamente, entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza all'ufficio competente o entro 60 giorni dalla consegna all'ufficio competente della documentazione integrativa.

Di seguito vengono riportate alcune Risoluzioni originate da procedure di interpello promosse dalla Commissione Fisco FIMMG:

- 1) Risoluzione del 27 luglio 2007 n.190/E
- 2) Risoluzione del 25 novembre 2015 n. 98/E
- 3) Risoluzione del 15 luglio 2020 n. 41/E
- 4) Risposta ad interpello

Vedi Allegati 1, 2,3 e 4

ALLEGATI

ALLEGATO 1 – Risoluzione del 27 luglio 2007

RISOLUZIONE 190/E

Roma, 27 luglio 2007



Oggetto: Istanza di disapplicazione presentata ai sensi dell' art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

Il signor XX ha presentato alla Direzione Regionale ..., per il tramite del competente ufficio locale, un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per la disapplicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 164, comma 1, lettera b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

La Direzione Regionale, con nota del ..., prot. .../ Fisc. Gen., ha invitato la scrivente Direzione Centrale ad esprimere un parere preventivo sulla fattispecie rappresentata dal contribuente.

FATTISPECIE RAPPRESENTATA

Il signor XX esercita la professione di medico (più precisamente, effettua visite fiscali a domicilio per conto dell'USL di ..., copre il servizio di Guardia Medica presso la sede di ... e sostituisce diversi medici della pediatria di base nella provincia di ...), utilizzando la propria autovettura essenzialmente per lo svolgimento della menzionata attività.

Il disposto dell'articolo 164 del TUIR - che, nell'attuale formulazione, prevede, nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la

deduzione nella misura del 25% delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle autovetture - penalizza fortemente il diritto del dottor XX a dedurre le spese che effettivamente sostiene per il regolare e puntuale svolgimento della propria attività.

L'istante chiede, quindi, avvalendosi dell'istituto dell'interpello, di poter applicare, in deroga a quanto previsto dal TUIR, la deduzione fiscale *"nella misura del 90% relativamente ai costi sostenuti per l'autovettura"*.

A tal fine allega documentazione e prospetti atti a dimostrare e sostenere la sua richiesta:

1. ATTIVITA' PER VISITE FISCALI: KM 16108

Il dottor XX è obbligato da contratto (che allega in copia) a presentarsi presso la sede dell'USL di ..., una volta al giorno per sei giorni settimanali, percorrendo, tra andata e ritorno, Km 28 per volta. Nel 2006 si è recato a ... 274 volte per un totale di Km 7.672. A questi sono da aggiungere i chilometri percorsi per effettuare a domicilio le visite mediche di controllo. Detti chilometri devono essere mensilmente riepilogati in un prospetto che viene visionato e controllato dagli organi preposti dall'amministrazione dell'USL e solamente dopo il loro benestare possono essere fatturati. Egli può, quindi, dichiarare con certezza che per il 2006 per questa attività ha percorso Km 8.436 (allega, a tal proposito, copie delle fatture mensili e prospetti dei chilometri percorsi).

2. ATTIVITA' DI GUARDIA MEDICA: KM 11180

Per svolgere tale attività lo stesso deve recarsi alla sede di Guardia Medica di ... presso la quale ha l'incarico. Anche i turni a lui assegnati sono ben identificabili: in particolare, per il 2006 ha coperto 105 turni, effettuando 88 viaggi di trasferimento. Poiché la distanza tra ... e ... è pari a Km 110 (tra andata e ritorno), può affermare con certezza di aver effettuato in totale Km 9.680, ai quali vanno aggiunti i chilometri percorsi per svolgere le visite domiciliari. I referti delle visite eseguite, contenenti le specifiche dei chilometri, sono depositate presso la sede USL di ... e sono indicativamente quantificabili in Km 1.500 annui.

3. ATTIVITA' PER SOSTITUZIONI MEDICI PEDIATRI DI BASE

Per questa attività il contribuente non può fornire documentazione idonea ad identificare con precisione i chilometri percorsi. Si precisa, comunque, che gli ambulatori presso cui svolge il servizio possono essere in località diverse: per il 2006, in particolare, lo stesso si è dovuto recare a ... e L'istante precisa che potrebbe eventualmente stilare un prospetto di massima, basandosi sul numero di giornate di sostituzione effettuate che si evincono dalle fatture emesse ai vari medici.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA

Il contribuente ha acquistato l'autovettura nel mese di luglio del 2005 e, da allora, ha percorso circa 50.000 chilometri. L'istante ritiene, visti anche i tagliandi che confermano i chilometri totali, di poter affermare con giustificata certezza di aver percorso per il 2006 circa Km 31.000. Raffrontati con quelli effettivamente sostenuti per la sua attività, si evidenzia come il limite (25%) imposto dalla legge alla deduzione delle predette spese sia *"ingiusto e fortemente penalizzante"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Premessa

In relazione all'istanza di interpello di cui all'oggetto, si restituiscono i documenti allegati in calce alla vostra nota del ..., prot. .../Fisc. Gen., significando che l'esame dei medesimi, non conferente ai fini dell'emanazione del parere richiesto alla scrivente, non è stato effettuato da questa Direzione Centrale.

Si è, peraltro, predisposto il parere di competenza che viene reso al solo scopo di fornire contributi ed orientare più proficuamente le considerazioni da porre a base del provvedimento del Direttore regionale, cui esclusivamente compete la determinazione finale in ordine all'accoglimento o meno dell'istanza di disapplicazione presentata ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Considerazioni

Il comma 8 dell'articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede che le *"norme tributarie le quali, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi"*.

Detta norma introduce un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra fisco e contribuenti, in considerazione del fatto che il sistema normativo delle imposte dirette si è arricchito negli ultimi anni di norme antielusive specifiche che pongono limitazioni a determinati comportamenti, al fine di evitare fenomeni di abuso.

Tali norme, che impediscono o limitano particolari scelte del contribuente, possono, in taluni casi, penalizzare situazioni nelle quali gli effetti elusivi che il sistema vuole contrastare non possono in concreto verificarsi.

A fronte di una tale evenienza viene data al contribuente la possibilità di ottenere la "disapplicazione" delle disposizioni tributarie, a condizione che lo stesso fornisca la dimostrazione che, nella fattispecie concreta prospettata, gli effetti elusivi che la norma intende contrastare non possono verificarsi.

In merito alla richiesta, avanzata dal contribuente, di disapplicazione del comma 1, lettera b), dell'articolo 164 del TUIR, con riferimento alla fattispecie descritta in istanza (relativa al sostenimento delle spese di acquisto e di utilizzo dell'autovettura per lo svolgimento dell'attività professionale, in un'ipotesi non riconducibile alle categorie espressamente individuate dall'articolo 164 del TUIR), la scrivente ritiene che quest'ultima disposizione non sia suscettibile di essere disapplicata in quanto assume la funzione di norma di "sistema" e non di norma antielusiva specifica.

Al riguardo occorre svolgere le seguenti considerazioni.

In seguito alle modifiche apportate di recente dal D. L. n. 262 del 2006, l'attuale formulazione dell'articolo 164 del TUIR ammette, nel caso di esercizio di

arti e professioni in forma individuale, la deducibilità, nella misura del 25% e limitatamente ad un solo veicolo, delle spese e degli altri componenti negativi dei mezzi di trasporto a motore che non rientrano nelle fattispecie previste espressamente dalla norma medesima.

In proposito è utile ricordare che la norma in origine prevedeva, al comma 1, lettera b), una deducibilità, in misura pari al 50 per cento, delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle medesime autovetture "non strumentali".

La *ratio* sottostante alla previsione di una deducibilità *a forfait* dei suddetti costi non era antielusiva bensì riconducibile alla volontà del legislatore di evitare un "evasivo" utilizzo privatistico del bene.

Considerata la difficoltà, sul piano operativo, di verificare l'eventuale "uso promiscuo" e di quantificare il reale utilizzo delle autovetture per lo svolgimento della professione, il legislatore ha - *ab origine* - operato la scelta, più pragmatica, di "forfetizzare" l'inerenza relativamente ai costi connessi all'acquisto ed alla gestione di tali beni.

Una volta operata la scelta "forfetaria", con cui si contrappone, ad un eventuale "uso promiscuo" del bene nella realtà, l'effetto - sul piano fiscale - di una limitata deducibilità del costo, il legislatore prescinde dalla circostanza dell'effettiva destinazione - ed in quale misura - del bene per finalità strettamente connesse con l'esercizio dell'attività professionale. In tale ottica non è compatibile, pertanto, la "prova contraria" ossia la possibilità per il contribuente di dimostrare, nel caso specifico, l'esclusiva destinazione del bene allo svolgimento della professione.

Per quanto sopra considerato, si suggerisce a codesta Direzione Regionale di non procedere alla disapplicazione della norma in commento in quanto non ricorrono i presupposti per qualificare tale disposizione come norma antielusiva specifica ed in quanto tale suscettibile di disapplicazione ex art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973.

ALLEGATO 2 – Risoluzione n. 98E del 25 novembre 2015

RISOLUZIONE N. 98/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 25/11/2015

OGGETTO: *Consulenza giuridica – Fatturazione delle prestazioni rese dai medici di medicina generale operanti in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, art. 21 D.P.R. n. 633 del 1972*

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 21 del DPR n. 633 del 1972, è stato posto il seguente

QUESITO

Stanti le modifiche normative recate dall'articolo 1, commi 209-213 della legge n. 244 del 2007 in riferimento agli obblighi di fatturazione elettronica nei confronti delle pubbliche amministrazioni – nonché dal D.M. n. 55 del 2013 che vi ha dato attuazione – la Federazione Italiana dei Medici di Medicina Generale, di seguito "FIMMG" o "l'istante", pone il dubbio dell'applicazione di tali novità ai rapporti tra i suoi associati e le Aziende Sanitarie Locali.

In particolare, i medici di medicina generale operanti in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale – attività che si colloca in una posizione intermedia fra quella professionale e quella parasubordinata, causa i vincoli imposti dalla stessa convenzione con il SSN (di orario, retribuzione, presenza, ecc.) – ricevono mensilmente da parte dell’Azienda Sanitaria competente per territorio un cedolino, nel quale sono riepilogate tutte le voci che entrano a far parte della propria remunerazione mensile e da cui emerge il netto dovuto per l’attività prestata.

Alla luce di tale elemento, sino ad ora, i medici non hanno mai emesso fattura per i compensi ricevuti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Visto che il documento ufficiale (fiscale e contabile) che identifica e censisce fiscalmente il compenso mensile erogato, nonché i criteri di formazione dello stesso e l’avvenuto accredito dell’ammontare dovuto, è rappresentato dal predetto cedolino, ricevuto direttamente dalle Aziende Sanitarie territorialmente competenti, la FIMMG ritiene che nei loro confronti non vi sia l’obbligo di emissione di fatture elettroniche.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010, di modifica della direttiva 2006/112/CE, ha recato molteplici novità per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione ai fini IVA, recepite dal legislatore italiano con la legge di stabilità 2013 (legge n. 228 del 2012).

In particolare, gli interventi di recepimento si sono incentrati sugli articoli 21 e 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, con specifico riferimento alla fatturazione elettronica ed alla conservazione dei relativi documenti.

Cardine ricavabile dalla normativa comunitaria e da quella nazionale è la piena equiparazione delle fatture elettroniche a quelle analogiche e dunque, in prospettiva, la rimozione di ogni vincolo che a ciò possa frapporsi (si vedano, in proposito, le precisazioni già fornite dalla scrivente con la risoluzione n. 1/E del 10 gennaio 2013, nonché le circolari n. 12/E del 3 maggio 2013 e n. 18/E del 24 giugno 2014).

Rimandando alle citate circolari per l'individuazione nel dettaglio degli elementi caratterizzanti le fatture elettroniche, si osserva che la disciplina in materia di fattura elettronica non ha creato una categoria sostanziale nuova o diversa dalla fattura "ordinaria", con la conseguenza che, pur nel limite della compatibilità con gli elementi che le caratterizzano, continuano a trovare applicazione tutti i chiarimenti già in precedenza emanati con riferimento generale alla fatturazione, nonché le deroghe previste da specifiche disposizioni normative di settore.

Tale precisazione è, altresì, valida nell'ambito della fatturazione per le forniture di beni e servizi nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, laddove, dal 6 giugno 2014 nei confronti di alcuni soggetti (tra cui Ministeri ed Agenzie fiscali) e dal 31 marzo 2015 verso tutto l'apparato pubblico delle amministrazioni inserite nel conto economico consolidato dello Stato – e non solo (cfr. la nota MEF n. 1858 del 27 ottobre 2014, nonché la circolare n. 1/DF del 9 marzo 2015) – la forma elettronica costituisce l'unica modalità di emissione delle fatture (si veda il D.M. n. 55 del 2013, recante "regolamento in materia di emissione, trasmissione e ricevimento della fattura elettronica da applicarsi alle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, commi da 209 a 213, della legge 24 dicembre 2007, n. 244", nonché il successivo D.L. n. 66 del 2014, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della L. n. 89 del 2014).

Con specifico riferimento alla fatturazione PA, va precisato, peraltro, che sebbene abbiano previsto una modalità obbligatoria di fatturazione, le disposizioni emanate non hanno introdotto, per quanto qui interessa, nuove ipotesi di operazioni soggette ad obbligo di fatturazione ex articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, né abrogato le disposizioni previgenti che già consentivano forme alternative di documentazione delle operazioni imponibili (si vedano, ad esempio, gli articoli 22 e 73 del citato D.P.R. n. 633).

In altre parole, laddove l'obbligo di emettere una fattura non sussisteva prima del citato D.M. n. 55 del 2013, lo stesso non è venuto ad esistenza per il solo fatto dell'emanazione di tale provvedimento (o del sopra richiamato articolo 1, commi 209-213, della legge n. 244 del 2007), né, a maggior ragione, l'obbligo può riguardare la forma elettronica (di una fattura che non è da emettere).

Dunque, richiamando quanto affermato in situazioni similari – si veda, ad esempio, per il comparto medico, la risposta resa ad apposito interpello dell'INPS, di cui al messaggio n. 7842 del 20 ottobre 2014 pubblicato da tale ente (visionabile sul relativo sito istituzionale all'indirizzo internet <http://www.inps.it/bussola/VisualizzaDoc.aspx?sVirtualURL=/Messaggi/Messaggio%20numero%207842%20del%2020-10-2014.htm&iDDalPortale=&iIDLlink=-1>) – devono ritenersi tutt'ora valide le indicazioni contenute nell'articolo 2 del D.M. 31 ottobre 1974, a mente del quale: *«Nei rapporti tra gli esercenti la professione sanitaria e gli enti mutualistici per prestazioni medico-sanitarie generiche e specialistiche, il foglio di liquidazione dei corrispettivi compilato dai detti enti tiene luogo della fattura di cui all'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Tale documento deve contenere gli elementi e i dati indicati nel secondo comma del citato art. 21 ed essere emesso in triplice esemplare; il primo deve essere consegnato o spedito al professionista unitamente ai corrispettivi liquidati, il secondo consegnato o spedito all'ufficio provinciale della imposta sul*

valore aggiunto competente ai sensi dell'art. 40 del citato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il terzo conservato presso l'ente».

Alla luce di quanto sopra, laddove il cedolino emesso dalle Aziende Sanitarie Locali in favore dei medici di medicina generale operanti in regime di convenzione con il SSN rispetti i requisiti appena richiamati, si ritiene che gli stessi medici siano esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

ALLEGATO 3 – Risoluzione 41 del 15.07.2020

RISOLUZIONE N. 41/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali

Roma, 15 luglio 2020

**OGGETTO: Regime fiscale dei compensi erogati ai sostituti medici in
continuità assistenziale**

QUESITO

Il contribuente istante, nel rappresentare di svolgere l'attività di sostituto medico in continuità assistenziale (c.d. guardia medica), chiede di conoscere quale sia la misura della ritenuta d'acconto applicabile sui compensi che sono erogati dalle ASL per lo svolgimento di tale attività professionale.

La richiesta di chiarimenti scaturisce dall'incertezza sull'esatta collocazione dei proventi professionali in una delle categorie reddituali individuate nell'articolo 6 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le somme erogate in favore dei sostituti medici in continuità assistenziale vadano classificati come reddito di lavoro autonomo occasionale, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera l), del Tuir.

Conseguentemente, ai sensi dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 sugli stessi è da applicarsi la ritenuta nella misura del 20 per cento, salva l'ipotesi in cui il contribuente si avvalga del regime forfetario, nel qual caso le somme erogate non sono soggette alla predetta ritenuta d'acconto IRPEF, ai sensi dall'articolo 1, comma 67, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, recante norme in materia di *"Riordino della disciplina in materia sanitaria"* stabilisce, tra l'altro, che il rapporto tra il Servizio Sanitario Nazionale (in seguito, anche SSN), i medici di medicina generale ed i pediatri di libera scelta è disciplinato da apposite convenzioni di durata triennale conformi agli accordi collettivi nazionali stipulati con le organizzazioni sindacali di categoria maggiormente rappresentative in campo nazionale.

In particolare, la Convenzione con il SSN regola *"il rapporto di lavoro autonomo convenzionato per l'esercizio delle attività professionali, tra i medici di medicina generale e le Aziende sanitarie locali, per lo svolgimento, nell'ambito del SSN e le sue articolazioni, dei compiti e delle attività relativi ai settori di:*

- a) *assistenza primaria;*
- b) *continuità assistenziale;*
- c) *medicina dei servizi territoriali;*
- d) *emergenza sanitaria territoriale."*

I medici da incaricare per l'espletamento delle attività di settore sono tratti da graduatorie per titoli, una per ciascuna delle attività (graduatorie di settore), predisposte annualmente a livello regionale, a cura del competente Assessorato alla Sanità. Gli Accordi regionali possono, inoltre, prevedere la formulazione di una graduatoria unica regionale per tutte le attività.

Le graduatorie hanno validità di un anno a partire dal 1° gennaio dell'anno al quale sono riferite, decadono il 31 dicembre dello stesso anno, e sono utilizzate per la copertura degli incarichi rilevati come vacanti nel corso dell'anno di validità delle graduatorie di settore medesime.

Il rapporto di lavoro disciplinato dalla citata Convenzione può essere instaurato da parte delle aziende solo con i medici che siano iscritti all'albo professionale e siano in possesso dell'attestato di formazione in medicina generale, o titolo equipollente.

In linea generale, deve osservarsi che l'esercizio della professione medica, salvo quella effettuata nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente (ad esempio l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale), rientra nella previsione normativa di cui all'articolo 53, comma 1, del Tuir e, pertanto, il reddito da essa derivante, qualunque sia la prestazione effettuata, si configura come reddito di lavoro autonomo.

Con specifico riferimento alle attività di continuità assistenziale svolta da medici con incarico a tempo indeterminato, il Ministero delle Finanze con la risoluzione 5 febbraio 1999, n. 14, ha ritenuto che gli emolumenti corrisposti dalle Aziende Sanitarie Locali ai predetti medici siano da qualificarsi quali redditi di lavoro dipendente e, conseguentemente, non soggetti ad IRAP da parte dei medesimi.

Al riguardo, si è dell'avviso che il citato documento di prassi non possa essere automaticamente esteso alla fattispecie in esame, dal momento che la richiamata risoluzione dovrebbe essere valutata alla luce dell'evoluzione normativa e contrattuale che ha interessato negli anni la disciplina del rapporto di lavoro tra il personale sanitario e le Aziende Sanitarie Locali.

Inoltre, l'*Istante* afferma che i sostituti medici in continuità assistenziale, iscritti in un apposito albo professionale, sono *"sprovvisi degli istituti contrattuali di cui all'art. 51 del d.P.R. n. 484 del 1996 - come la gravidanza o la malattia per citarne alcuni - ovvero di qualsiasi altra tutela lavorativa caratterizzante i rapporti di lavoro dipendente, come le ferie o il trattamento di fine rapporto (T.F.R.)"*.

Si osserva, inoltre, che la Convenzione prevede che *"per sostituzioni superiori a 9 giorni, l'Azienda conferisce l'incarico di sostituzione secondo l'ordine della graduatoria aziendale di disponibilità di cui all'articolo 15, comma 12 (medicina generale) o, in mancanza, della graduatoria regionale di settore vigente, con priorità per i medici residenti nel territorio della Azienda."*

Invero, l'incarico assegnato ai sostituti per l'espletamento dell'attività di continuità assistenziale è a tempo determinato, ovvero provvisorio dal momento

che può cessare in ragione del rientro, anche anticipato, del medico titolare dell'incarico a tempo indeterminato.

Sulla base di quanto rappresentato, la tipologia di rapporto che si instaura tra l'Azienda e il medico sostituto che, come detto, deve essere iscritto all'albo professionale, dal punto di vista fiscale è inquadrabile quale rapporto di lavoro autonomo.

Necessitano, però, ulteriori considerazioni in materia di IRPEF e di IVA, ai fini della corretta qualificazione fiscale dei compensi percepiti dall'*Istante* quali redditi professionali od occasionali.

Per quanto concerne le imposte sui redditi, l'articolo 53, comma 1, del TUIR definisce redditi di lavoro autonomo *"quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lett. c) del comma 3 dell'art. 5."*

Ai sensi, invece, dell'articolo 67, comma 1, lettera f), del Tuir, *"i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente"* rientrano nella categoria dei *"redditi diversi"*.

Ai fini IVA, l'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto *"sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni"*; laddove, per esercizio di arti e professioni l'articolo 5, comma 1, del medesimo d.P.R. *"intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche"*.

Il successivo articolo 21, comma 1, del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'obbligo di fatturazione per i soggetti rispetto ai quali si configurano i presupposti per l'assoggettamento della operazione al tributo in esame.

Al riguardo, l'articolo 35, comma 1, del d.P.R. citato statuisce che *"I soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel*

territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate ... L'ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita I.V.A. che resterà invariato anche nelle ipotesi di variazioni di domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attività e che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto".

Dalle riportate disposizioni si rileva, tra l'altro, che ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, il presupposto soggettivo si realizza nella sola ipotesi in cui il professionista eserciti la propria attività in modo professionale ed abituale, a prescindere dall'ammontare del corrispettivo percepito.

Occorre dunque verificare, caso per caso, se sussistano i requisiti sopra indicati, e, conseguentemente, se nella fattispecie in esame, sorga in capo all'Istante l'obbligo di dichiarare i compensi fra i redditi professionali ai sensi dell'articolo 53 del Tuir, nonché l'obbligo di fatturazione con IVA.

In linea generale, i requisiti di professionalità e abitudine sussistono ogni qualvolta un soggetto ponga in essere con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo; mentre non si realizzano solo nei casi in cui vengano posti in essere atti economici in via meramente occasionale. L'accertamento dei suddetti presupposti implica una valutazione di fatto, che non può essere esperita in sede di istanza di interpello.

Tuttavia, si fa presente che la scrivente, con risoluzione 19 ottobre 2015, n. 88/E, richiamata anche dal contribuente istante, ha chiarito, in coerenza con quanto affermato dalla Cassazione Civile con sentenza 27 marzo 1987, n. 2297, che l'abitudine dell'esercizio professionale è insita nella volontaria iscrizione del professionista nell'albo, costituente titolo per l'affidamento di compiti in modo ricorrente.

L'iscrizione all'albo, richiesta per poter esercitare l'attività, risulta indicativa, infatti, della volontà del professionista di porre in essere una pluralità di atti coordinati e finalizzati all'esercizio della professione.

In relazione alla fattispecie in esame, considerato che l'iscrizione all'albo professionale costituisce il titolo necessario per poter svolgere l'attività di sostituto medico in continuità assistenziale, si ritiene che tale attività sia riconducibile all'esercizio di una attività professionale abituale.

Ne consegue, pertanto, che l'*Istante* sarà obbligato all'apertura della partita IVA e all'emissione della fattura nei confronti dell'Azienda Sanitaria, nonché a dichiarare il compenso percepito tra i redditi di lavoro autonomo.

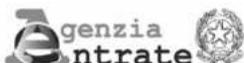
Al riguardo, si fa presente che il contribuente, qualora ricorrano le condizioni richieste, potrà fruire del regime forfetario previsto dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015) così come modificato, da ultimo, dall'articolo 1, comma 692, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di Bilancio 2020), che prevede l'applicazione di una imposta unica sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP, ed esclude la rivalsa dell'IVA nei confronti dei committenti.

Chiarimenti in merito all'applicazione di tali disposizioni sono stati resi, tra l'altro, con le circolari 4 aprile 2016, n. 10/E e 10 aprile 2019, n. 8/E, consultabili sul sito www.agenziaentrate.gov.it, alle quale si rinvia per ulteriori precisazioni.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)

ALLEGATO 4 – Interpello 158 del 5 marzo 2021



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 158

OGGETTO: Articolo 1, commi 679 e 680 della legge di bilancio 2020. Trasmissione delle spese sanitarie al Sistema TS.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante riferisce di operare nel campo dei servizi sanitari (...) e, come tale, ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, di essere tenuta alla comunicazione dei dati sanitari all'Agenzia delle entrate per la predisposizione delle dichiarazioni precompilate.

Ai sensi del comma 679 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019 n. 160 (legge di bilancio 2020), con decorrenza dal 1° gennaio 2020, è stato disposto che la detrazione IRPEF del 19 per cento degli oneri indicati nell'articolo 15 del TUIR è fruibile dal contribuente se il pagamento è avvenuto con mezzi tracciati e comunque non tramite contanti.

Con il D.M. n. 270 del 19/10/2020, sono state successivamente indicate le nuove informazioni da includere nell'anzidetta comunicazione dei dati sanitari. In particolare, con l'art. 2, comma 1, viene disposto che nella comunicazione debbano essere indicati

anche le «modalità di pagamento delle spese sanitarie, di cui all'art. 1, comma 679, della Legge di bilancio 2020».

Il medesimo comma 1 prosegue escludendo da tale obbligo le spese che non rientrano nelle casistiche di cui all'art. 1, comma 680, della citata Legge di bilancio. Trattasi, tra l'altro, delle prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio Sanitario Nazionale (SSN): «La disposizione di cui al comma 679 non si applica alle detrazioni spettanti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici, nonché alle detrazioni per prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale».

Inoltre, con successivo provvedimento n. 329676, l'Agenzia delle entrate ha confermato che, dal 2020, i dati delle spese sanitarie forniti alla stessa Agenzia delle entrate devono esclusivamente corrispondere a quelli relativi alle spese sostenute con le modalità tracciabili di cui all'art. 1 comma 679 della L. 160/2019 «ad eccezione delle spese sanitarie di cui all'articolo 1, comma 680, della legge 27 dicembre 2019, n.160, ossia le spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici e le spese relative a prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche e da strutture private accreditate al Servizio Sanitario nazionale».

Con tali novità, evidenzia l'istante, viene quindi spostata sul soggetto che eroga la prestazione la responsabilità di qualificare come detraibile o meno una determinata spesa sanitaria, se non altro in base alla modalità di pagamento adottata. Da tale qualificazione dipende, infatti, sia la scelta se trasmettere o meno all'Agenzia delle entrate un determinato nominativo, sia la scelta se integrare o meno la comunicazione con le modalità di pagamento.

Sul punto, l'istante riferisce che la propria attività si esplica in un'ampia casistica di prestazioni. La stessa, infatti, rivolge i suoi servizi sia ad un'utenza privata, che pubblica; sia verso soggetti dotati di partita IVA (ad esempio medicina sul lavoro, assicurazioni) che verso soggetti non operanti in regime di impresa o di lavoro

autonomo. Inoltre, la medesima istante rientra tra i soggetti accreditati al SSN e come tale opera sia in regime di accreditamento mediante specifiche convenzioni con le varie ASL, che in regime di libero mercato.

La società, pertanto, è da considerarsi struttura privata autorizzata con il Comune di ... e accreditata con la Regione

Ciò posto, l'istante riferisce il proprio dubbio applicativo sulla circostanza che, al di là del tenore letterale della norma, *tutte* le prestazioni fornite dalla stessa possano fruire dell'esonero di cui all'art. 1, comma 680 della citata legge di bilancio 2020, oppure se possano beneficiarne solo le prestazioni erogate in regime di convenzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'istante, occorre fare riferimento al dato testuale dell'articolo 1, comma 680 della legge di bilancio 2020, che espressamente dispone:

«La disposizione di cui al comma 679 non si applica alle detrazioni spettanti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici ,nonché alle detrazioni per prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale»

Tenuto conto che il comma in esame non si rivolge ad una particolare tipologia di prestazione (es.: in accreditamento) ma piuttosto ad una categoria di aziende (strutture private accreditate), l'istante ritiene che qualsiasi prestazione sanitaria, che ovviamente rispecchi le caratteristiche previste dal citato art. 15 del TUIR, erogata dalla scrivente anche non in regime di accreditamento, ma in quanto struttura accreditata, possa consentire all'utente la detraibilità Irpef della spesa, indipendentemente dalla modalità di pagamento.

Una siffatta interpretazione, argomenta l'istante, troverebbe una sua *ratio* anche nella scelta del legislatore di identificare le *«strutture private accreditate»* come aziende già soggette ad una costante valutazione circa serietà e correttezza da parte

della Pubblica Amministrazione (equiparandole quindi alle stesse "strutture pubbliche"), elemento questo che ben potrebbe giustificare l'esonero dagli ulteriori adempimenti volti a scongiurare eventuali comportamenti fraudolenti da parte del contribuente o della struttura stessa.

In altre parole, la società evidenzia che la norma ha voluto centrare l'attenzione non sul tipo di prestazione sanitaria fornita (in accreditamento o meno), che in effetti ben scarso valore avrebbe ai fini del contesto odierno, ma sulla attendibilità del soggetto che effettua la comunicazione.

Conseguentemente, l'istante ritiene di essere esonerata dall'indicare le modalità di pagamento delle spese sanitarie sulla comunicazione di cui al decreto legislativo n. 175 del 2014 e di dover inoltre includere, all'interno della stessa comunicazione, anche le prestazioni sanitarie rimosse con metodi diversi da quelli tracciabili.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si rappresenta che dal presente parere resta esclusa ogni considerazione in merito alla qualificazione dell'istante quale struttura privata accreditata al Servizio sanitario nazionale, nonché alla riconducibilità delle prestazioni rese dalla stessa agli oneri detraibili per il ricevente, di cui all'articolo 15 del TUIR. Sui predetti aspetti rimane perciò fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 1, comma 679, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), dispone che *«Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, la detrazione dall'imposta lorda nella misura del 19 per cento degli oneri indicati nell'articolo 15 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), e in altre disposizioni normative spetta a condizione che l'onere sia sostenuto con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9*

luglio 1997, n. 241».

Il successivo comma 680 prevede che «La disposizione di cui al comma 679 non si applica alle detrazioni spettanti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici, nonché alle detrazioni per prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale».

Il citato comma 679, dunque, condiziona la detraibilità degli oneri ivi richiamati all'effettuazione del pagamento mediante «*versamento bancario o postale*», ovvero tramite i sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del d.lgs. n. 241 del 1997, il quale fa riferimento a carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari ovvero «*altri sistemi di pagamento*».

In virtù della deroga disposta dal successivo comma 680, resta ferma la possibilità di effettuare pagamenti con modalità diverse da quelle appena descritte, senza perdere il diritto alla detrazione, per l'acquisto di medicinali, dispositivi medici e per prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale.

L'articolo 2 del Decreto del Ministero Economia e Finanze 19 ottobre 2020, rubricato «*Trasmissione dei dati delle spese sanitarie e veterinarie al Sistema TS*» dispone al comma 1 che «*Per le spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2020, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema TS provvedono, relativamente ai dati dei documenti fiscali, alla trasmissione dei medesimi dati secondo le modalità di cui ai decreti attuativi dell'art. 3 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, comprensivi dell'indicazione delle modalità di pagamento delle spese sanitarie, di cui all'articolo 1, comma 679, della legge di bilancio 2020. Tale informazione è obbligatoria per tutti i documenti fiscali relativi alle spese sanitarie e veterinarie che non rientrano nelle casistiche di esclusione di cui all'art. 1, comma 680, della legge di bilancio 2020*».

Il Direttore dell'Agenzia delle entrate, con il provvedimento prot. n.

329676/2020 sulla Tracciabilità delle spese sanitarie e veterinarie ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata a decorrere dall'anno d'imposta 2020, richiamando le norme di cui sopra, ha disposto: *«Ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, a decorrere dall'anno d'imposta 2020, i dati delle spese sanitarie e veterinarie forniti all'Agenzia delle entrate dal Sistema Tessera Sanitaria ai sensi dell'articolo 3, commi 2 e 3, del citato decreto legislativo n. 175 del 2014, nonché in base a quanto previsto dai decreti del Ministro dell'Economia e delle finanze emanati ai sensi del comma 4 del richiamato articolo 3, sono esclusivamente quelli relativi alle spese sanitarie e veterinarie sostenute con le modalità di cui all'articolo 1, comma 679, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ossia con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento di cui all'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ad eccezione delle spese sanitarie di cui all'articolo 1, comma 680, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ossia le spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici e le spese relative a prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche e da strutture private accreditate al Servizio Sanitario nazionale».*

In sostanza, a decorrere dall'anno di imposta 2020, i dati delle spese sanitarie e veterinarie forniti ai fini della dichiarazione precompilata sono esclusivamente quelli relativi alle spese effettuate con i metodi di pagamento tracciabili di cui sopra, ad eccezione delle spese sanitarie di cui al comma 680 della legge di bilancio 2020.

In considerazione di quanto sopra, tenuto conto che la deroga prevista dal comma 680 in parola prende a riferimento il soggetto che eroga la prestazione cui si riferisce la spesa, senza disporre che si debba trattare di prestazione resa in convenzione con il SSN, la scrivente ritiene che la disposizione di cui al comma 679 non si applica, tra l'altro, alle detrazioni per prestazioni sanitarie rese dalle strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale.

Pertanto, nel presupposto che la società istante è una struttura privata accreditata

al Servizio sanitario nazionale e sinché tale accreditamento perdura, la stessa comunicherà al Sistema TS tutte le prestazioni sanitarie rese a partire dal 1° gennaio 2020, senza indicazione della modalità di pagamento e indipendentemente dalla modalità di pagamento medesima.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)

CAPITOLO 8

L'ASSISTENZA FISCALE DAY BY DAY AGLI ISCRITTI FIMMG

8.1 - L'assistenza fiscale day by day agli iscritti FIMMG

La Commissione Fisco è impegnata costantemente anche in una assistenza giornaliera a favore di tutti gli iscritti FIMMG. Tale supporto si sostanzia nel mettere a disposizione la professionalità dei tecnici facenti parte della Commissione, ai quali vengono sottoposti per il tramite della Segreteria Nazionale, quesiti fiscali e tributari proposti dagli iscritti FIMMG e finanche dai loro consulenti locali. Invero, spesso sono gli stessi consulenti locali dei medici a richiedere la posizione “ufficiale” della Commissione Fisco su argomenti e questioni di materia tributaria. Tramite questo servizio di assistenza fiscale “a richiesta”, la Commissione Fisco mira a fornire indicazioni univoche ai suoi iscritti, di talchè ne derivi un comportamento fiscale “uniforme” della intera categoria. Ciò rende evidentemente più solida la posizione fiscale assunta nei confronti della Agenzia delle Entrate, anche perché spesso alla base delle risposte e delle posizioni espresse dalla Commissione Fisco, per il tramite dei suoi Consulenti tecnici, c'è soprattutto il confronto con gli ambienti tecnici dell'Amministrazione Finanziaria, nonché il costante lavoro di approfondimento e ricerca tributaria, svolto collegialmente in seno alla stessa Commissione Fisco.

Sul sito web istituzionale della FIMMG nella sezione Comunicazione → Commissione Fisco → FAQ sono state raccolte e catalogate alcune delle risposte fornite nel corso degli anni dai tecnici della Commissione.

Fonte: www.fimmg.org

FAQ FISCALI del medico di Medicina Generale a cura della Commissione Fisco Fimmg

L'analisi dei quesiti sottoposti dai Colleghi all'attenzione della Commissione ha consentito di rilevare alcune problematiche relativamente alle quali risulta una più frequente e costante consultazione.

Si è pertanto ritenuto opportuno pubblicare un'apposita sezione dedicata alle argomentazioni suddette e alle risposte rese a cura dei Tecnici della Commissione, Maurizio di Marcotullio e Dario Festa, suddividendole per macro aree tematiche, al fine di consentirne una più agevole valutazione.

In particolare, sono statui individuati i seguenti temi:

- *IRAP*
- *IRPEF*
- *IVA - REGIMI FISCALI DELLE CERTIFICAZIONI*
- *STUDI DI SETTORE*

- *RISCOSSIONE ACCENTRATA DEI COMPENSI PER LE
FORME ASSOCIATIVE*

FATTURA ELETTRONICA

- *ALTRI TRIBUTI*

*Sarà impegno della Commissione provvedere all'aggiornamento e
alla pubblicazione delle FAQ rilevate in relazione ai quesiti pervenuti.*

CAPITOLO 9

LA FORMAZIONE DELLA COMMISSIONE FISCO AI QUADRI E DIRIGENTI FIMMG

9.1 - La Formazione della Commissione Fisco ai Quadri e Dirigenti FIMMG

La Commissione Fisco nel corso degli anni si è fatta promotrice di una serie di incontri organizzati presso la Sede Nazionale FIMGG in Roma per l'organizzazione di sessioni di lavoro rivolte alla formazione dei Quadri e Dirigenti della Federazione. Gli incontri di formazione su tematiche fiscali e tributarie si sono svolti con la partecipazione di rappresentanti della Agenzia delle Entrate che in quella sede hanno potuto rappresentare in via diretta taluni concetti ed impostazioni fiscali direttamente attinenti alla categoria dei medici di famiglia.

Riportiamo di seguito alcuni comunicati stampa congiuntamente emessi da FIMMG ed Agenzia delle Entrate.

Fonte Agenzia delle Entrate

Vedi allegati 1 e 2

ALLEGATI

ALLEGATO 1 - Accordo Agenzia Entrate e FIMMG 18 giugno 2009



COMUNICATO STAMPA

Agenzia delle Entrate e Federazione italiana medici di famiglia Professionisti della salute a cura di Fisco

Il Fisco si prende cura dei medici con una serie di lezioni sugli aspetti più importanti del panorama tributario, dall'imposta regionale sulle attività produttive per i professionisti della salute ai nuovi modelli per fare la dichiarazione dei redditi. Un percorso formativo ad alta densità fiscale iniziato oggi sulla base di una convenzione stipulata dall'Agenzia delle Entrate con la Federazione italiana medici di famiglia.

Il corso, che si rivolge ai responsabili fiscali delle strutture territoriali della Fimmg, prevede, in particolare, un ciclo di approfondimenti sull'Irap, sulle novità in materia di studi di settore e di modelli di dichiarazione per il 2009, sulle società di servizi, sui profili fiscali delle associazioni professionali e delle società tra professionisti.

L'intesa con la Fimmg rientra nell'ambito delle iniziative di collaborazione istituzionale promosse dall'Agenzia nei confronti di diversi enti ed associazioni. Da alcuni anni, infatti, le Entrate sono particolarmente attive sul versante della formazione, nell'ottica di garantire un aggiornamento costante dei propri interlocutori.

Roma, 18 giugno 2009

UFFICIO STAMPA
Via Cristoforo Colombo, 426 c/d - 00145 ROMA
Tel. 06 50545093 - Fax 06 50762485
E-mail: ag.ufficiostampa@agenziaentrate.it

INFORMAZIONI AI CONTRIBUENTI
www.agenziaentrate.gov.it
CALL CENTER 848.800.444
(tariffa urbana a tempo)

ALLEGATO 2 - Camici Bianchi a lezione di Fisco 22 ottobre 2010



COMUNICATO STAMPA

Camici bianchi a lezione di Fisco Si rinnova la collaborazione tra Agenzia delle Entrate e Fimmg

Medici di famiglia in aula con i formatori dell'Agenzia delle Entrate per una nuova edizione del corso sui principali aspetti del sistema tributario legati alla loro professione. Al centro del ciclo di lezioni che l'amministrazione finanziaria ha organizzato per i responsabili fiscali delle strutture territoriali della Fimmg, la Federazione italiana medici di famiglia, rientrano i profili fiscali delle società di servizi, l'evoluzione recente degli studi di settore e un approfondimento sulle ultime due circolari dell'Agenzia delle Entrate sull'Irap.

Un corso di formazione incentrato sull'universo del Fisco a trecentosessanta gradi, grazie al quale i camici bianchi possono tenersi aggiornati e conoscere le più importanti novità fiscali che interessano la categoria, con un focus particolare sull'inquadramento normativo e la qualificazione dei redditi prodotti dalle società di servizi, dagli studi e dalle associazioni professionali. L'iniziativa, messa in campo sulla base di una convenzione pluriennale tra Agenzia delle Entrate e Fimmg, si iscrive nell'ambito di un più ampio progetto di collaborazione istituzionale promosso dall'Amministrazione finanziaria nei confronti di diversi enti. In primo piano un obiettivo-guida: garantire la formazione e l'aggiornamento costante di categorie e professionisti in campo fiscale.

Roma, 22 ottobre 2010

UFFICIO STAMPA
Via Cristoforo Colombo, 426 c/d - 00145 ROMA
Tel. 06 50545093 - Fax 06 50762485
E-mail: ae.ufficiostampa@agenziaentrate.it

INFORMAZIONI AI CONTRIBUENTI
www.agenziaentrate.gov.it
CALL CENTER 848.800.444
(tariffa urbana a tempo)

CAPITOLO 10

I MMG E GLI OBBLIGHI DI FATTURAZIONE

10.1 - I rapporti fra i MMG e le Aziende Sanitarie Locali

L'analisi degli obblighi di fatturazione relativi al M.M.G. ovvero del Sostituto medico di continuità assistenziale – trattandosi, in entrambe le ipotesi, di attività di lavoro autonomo - porta ad individuare n. 2 diverse categorie di soggetti destinatari: le Aziende sanitarie locali (A.S.L.) e gli assistiti.

Con specifico riferimento al rapporto fra le A.S.L. ed i M.M.G. ovvero con i sostituti medici di continuità assistenziale, l'art. 2, comma 1, del D.M. 31 ottobre 1974, stabilisce che “...nei rapporti tra gli esercenti e la professione sanitaria e gli enti mutualistici per prestazioni medico-sanitarie generiche e specialistiche, il foglio di liquidazione dei corrispettivi compilato da detti enti tiene luogo della fattura di cui all'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Tale documento deve contenere gli elementi e i dati indicati nel secondo comma del citato art. 21 ed essere emesso in triplice esemplare: il primo deve essere consegnato o spedito al professionista unitamente ai corrispettivi liquidati, il secondo consegnato o spedito all'ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto competente ai sensi dell'art. 40 del citato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il terzo conservato presso l'ente”.

Ciò premesso, preso atto che il cedolino emesso dalle A.S.L. in favore dei M.M.G. operanti in regime di convenzione con il S.S.N. rispetta in pieno il dettato dell'art. 2 del D.M. 31 ottobre 1974 sopra richiamato, l'Agenzia delle entrate ritiene i M.M.G. esonerati dagli obblighi di fatturazione.

L'esonero, che nel richiamato documento di prassi è espressamente disposto per i medici di medicina generale, va sicuramente esteso anche alle guardie mediche – *rectius* medici di continuità assistenziale – con contratto di lavoro a tempo determinato in considerazione sia della simile modalità di certificazione dei redditi da parte delle A.S.L. e sia per l'identica classificazione reddituale – lavoro autonomo – attribuita ai compensi percepiti.

Con l'entrata in vigore dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi a mezzo della fatturazione elettronica, era sorti dubbi e perplessità in ordine agli adempimenti posti a carico del M.M.G. e, specularmente, nei riguardi dei sostituti medici di continuità assistenziale.

Alla luce del mutato quadro normativo, anche per assicurare il rispetto della normativa di settore da parte dei propri associati nei rapporti con le A.S.L., la F.I.M.M.G. si è fatta carico di presentare all'Agenzia delle entrate una istanza di interpello chiedendo chiarimenti in ordine al corretto ambito applicativo delle norme sulla fatturazione elettronica, di cui all'art. 1, commi 209-213 della L. n. 244 del 2007 e del Decreto attuativo n. 55 del 2013.

Sul punto, l’Agenzia delle entrate, nella Risoluzione 25 novembre 2015, n. 98/E, dopo aver rilevato la piena equiparazione delle fatture elettroniche a quelle analogiche ha osservato che “... *la disciplina in materia di fattura elettronica non ha creato una categoria sostanziale nuova o diversa dalla fattura ordinaria, con la conseguenza che, pur nel limite della compatibilità con gli elementi che le caratterizzano, continuano a trovare applicazione tutti i chiarimenti già in precedenza emanati con riferimento generale alla fatturazione, nonché le deroghe previste da specifiche disposizioni normative di settore*”²⁵.

Conseguentemente – ha chiosato l’Agenzia delle entrate – “... *laddove l’obbligo di emettere una fattura elettronica non sussisteva prima del citato D.M. n. 55 del 2013, lo stesso non è venuto ad esistenza per il solo fatto dell’emanazione di tale provvedimento ..., né, a maggior ragione, l’obbligo può riguardare la forma elettronica (di una fattura che non è da emettere)*”²⁶.

Per quanto sopra esposto, i M.M.G. ed i sostituti medici di continuità assistenziale, nei rapporti con le Aziende sanitarie locali, possono considerarsi esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica.

²⁵ In altri termini, le disposizioni emanate in ambito di fatturazione elettronica, non hanno introdotto nuove ipotesi di operazioni soggette ad obbligo di fatturazione, ai sensi dell’art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, né abrogato le disposizioni previgenti che già consentivano forme alternative di certificazione delle operazioni imponibili .

²⁶ *cfr.* Risoluzione 25 novembre 2015, n. 98/E

10.2 - I rapporti fra i MMG e gli assistiti

Il panorama delle prestazioni erogate dai professionisti operanti in ambito sanitario è molto variegato, soprattutto con riguardo alla applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

In funzione delle finalità della prestazione esercitata, infatti, possiamo distinguere le operazioni esenti Iva, le operazioni imponibili e, in alcuni casi, anche operazioni escluse da Iva.

10.2.1 - Le prestazioni esenti Iva – Art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972

L'applicazione del regime di esenzione, ai fini Iva, per quanto concerne in particolare le prestazioni mediche e sanitarie, è al centro dell'attenzione dell'Agenzia delle entrate da diversi anni.

Il tutto senza prescindere dalla circostanza che la professione medica, e le connesse attività sanitarie, hanno subito, nel tempo, una significativa evoluzione anche in considerazione del proliferare di nuove figure professionali che, affiancandosi a quelle *c.d.* “classiche”, hanno reso non sempre agevole determinarne l'esatto inquadramento ai fini Iva.

Basti pensare che, in alcuni casi, la stessa Agenzia delle entrate ha dovuto rivisitare i propri orientamenti, pur in un contesto normativo rimasto pressoché invariato, sulla base delle sentenze della Corte di Giustizia UE.

In ambito nazionale, l'individuazione delle prestazioni mediche e paramediche esenti è operata dall'art. 10, n. 18) del d.P.R. n. 633 del 1972, che fa riferimento alle prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona”.

Pertanto, l'ambito di applicazione dell'esenzione Iva deve essere circoscritto alle predette prestazioni il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone.

In tale esenzione, sono da ricomprendersi anche quei trattamenti o esami medici a carattere profilattico eseguiti nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia.

Infine, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 19) del Decreto Iva, sono da considerarsi esenti anche le prestazioni di ricovero e di cura presso enti – enti ospedalieri, case di cura, cliniche, ecc. – che hanno stipulato convenzioni con le Regioni per l'applicazione di tariffe corrispondenti a quelle praticate da enti pubblici, nonché le prestazioni di cura rese dagli stabilimenti termali.

Per quanto concerne, in particolare, le certificazioni rilasciate dai M.M.G., l'Agenzia delle entrate, nella Circolare 28 gennaio 2005, n. 4/E, ne ha sancito l'esenzione Iva limitatamente ai casi in cui tali prestazioni sono rese nell'ambito delle proprie attività convenzionali ed istituzionali, comprese quelle attività di natura certificativa strettamente connesse all'attività clinica resa ai propri assistiti e funzionalmente collegate alla tutela della salute delle persone, intesa anche come prevenzione.

Il citato documento di prassi, inoltre, si fa carico di elencare, a titolo esemplificativo e non esaustivo, alcune prestazioni tipiche del M.M.G. riconducibili nell'esenzione Iva, e precisamente²⁷:

- ⇒ i certificati per esonero dalla educazione fisica;
- ⇒ le certificazioni di idoneità per attività sportiva;
- ⇒ i certificati per invio di minori in colonie o comunità;
- ⇒ i certificati di avvenuta vaccinazione.

Al di fuori delle fattispecie – come quelle sopra elencate – in cui lo scopo della prestazione è ben individuato, per usufruire dell'esenzione Iva è necessario che, dalla certificazione richiesta sia rilevabile – e, dunque, menzionata - la finalità principale – ad es. di tutela della salute.

Va da sé che in difetto di tale dichiarazione, le certificazioni dovranno essere assoggettate ad Iva in quanto le esenzioni previste dall'art. 10, n. 18) del d.P.R. n. 633 del 1972, in conformità dei principi espressi dalla Corte di Giustizia, vanno interpretate in senso restrittivo rappresentando, in ogni caso, una deroga al principio generale dell'assoggettamento ad Iva delle prestazioni rese a titolo oneroso da un soggetto passivo.

²⁷ In quanto hanno, quale scopo principale, la tutela della salute, a prescindere dalla circostanza che, in alcuni casi, possono fornire a terzi elementi istruttori

10.2.2 - Le prestazioni mediche imponibili ai fini Iva

Dall'ambito di esenzione dell'Iva sono espressamente escluse le prestazioni *c.d.* "di natura peritale", da individuarsi in quelle tendenti a riconoscere lo *status* del richiedente rispetto al diritto all'indennizzo ovvero al diritto ad un beneficio amministrativo o economico.

Rientrano in tale ambito:

- ⇒ le certificazioni per assegno di invalidità o pensione di invalidità ordinaria;
- ⇒ le certificazioni di idoneità a svolgere una generica attività lavorativa;
- ⇒ le certificazioni peritali per infortuni redatte su specifici modelli;
- ⇒ le certificazioni per il riconoscimento di invalidità civile.

Infine, i M.M.G. sono tenuti a rendere, senza percepire alcun corrispettivo, determinate prestazioni la cui obbligatorietà deriva per legge dalla natura dell'attività esercitata.

Dette prestazioni non rilevano ai fini Iva in quanto non si realizzano i presupposti dell'imposta.

Rientrano in tale ambito:

- ⇒ le denunce di malattie veneree;
- ⇒ le segnalazioni di tossicodipendenti al servizio pubblico;
- ⇒ le denunce di intossicazione da antiparassitario;
- ⇒ denunce della condizione di minore in stato di abbandono;
- ⇒ i certificati per il rientro al lavoro o per il rientro a scuola a seguito di assenza per malattia.

10.2.3 - Le prestazioni uniche e le prestazioni complesse

Ai fini Iva, ciascuna prestazione deve essere considerata, di regola, come autonoma ed indipendente.

Tuttavia, quando una operazione comprende più elementi, si pone la questione se la stessa debba essere considerata come costituita da una prestazione unica ovvero da diverse prestazioni distinte ed indipendenti da valutare separatamente in ambito Iva.

In via generale - come precisato dalla Corte di Giustizia UE, 27 settembre 2012 – causa C-392/11 - una prestazione va considerata unica al ricorrere di n. 2 distinte ipotesi, fra loro alternative:

- ⇒ quando due o più elementi forniti dal cedente/prestatore sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale;
- ⇒ quando una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina Iva della prestazione principale.

In particolare, una prestazione si considera accessoria (e non principale) quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale fornito al cedente/prestatore.

In sostanza, tenuto conto della duplice circostanza secondo cui:

⇒ ogni prestazione deve essere considerata distinta ed indipendente;
e che

⇒ l'operazione costituita da una sola prestazione sul piano economico non deve essere, artificialmente, divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'Iva;

è indispensabile individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per determinare se le prestazioni fornite rappresentino diverse prestazioni principali distinte oppure una prestazione unica.

In proposito occorre puntualizzare che la previsione di un unico corrispettivo non assume una importanza decisiva.

Vero è che se il cedente/prestatore fornisce ai propri clienti una prestazione composta da più elementi a fronte di un corrispettivo unico è logico ritenere che si tratti di un'unica prestazione.

Tuttavia, qualora emergesse che i clienti intendono acquistare due prestazioni distinte, soggette ad un trattamento Iva diverso, occorrerebbe individuare la quota-parte del prezzo relativa a ciascuna prestazione, di guisa da assoggettarla al corrispondente regime impositivo (Corte di Giustizia UE, 25 febbraio 1999, causa C-349/96).

10.2.4 - Prestazioni escluse da Iva

Infine, per espressa disposizione di legge, alcune prestazioni sanitarie sono considerate irrilevanti ai fini Iva: vuoi perché mancano i presupposti applicativi del tributo, vuoi perché non è disposto il pagamento di alcun corrispettivo per l'erogazione di tali prestazioni.

Esempi di prestazioni escluse sono:

- ⇒ le dichiarazioni di nascita o di morte;
- ⇒ le denunce di malattie infettive e diffuse (aids, covid-19, ecc.);
- ⇒ le denunce di malattie veneree;
- ⇒ le denunce di intossicazione da antiparassitario;
- ⇒ le denunce delle condizioni di un minore in stato di abbandono;
- ⇒ le denunce penali o giudiziarie;
- ⇒ la segnalazione di tossicodipendenti al servizio pubblico;
- ⇒ i certificati per il rientro al lavoro o per il rientro a scuola a seguito di assenza per malattia

10.3 - I MMG e la fatturazione elettronica

Tutti i professionisti e gli operatori che esercitano attività sanitarie soggette a vigilanza sono obbligati ad emettere fattura o parcella per le prestazioni effettuate, anche se, ai fini Iva, è fondamentale operare una distinzione a seconda del regime contabile adottato.

L'art. 50 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, ha stabilito che i dati relativi alle prestazioni sanitarie devono essere inviati al Sistema Tessera Sanitaria (STS), ai fini della rilevazione e del monitoraggio della spesa a carico del Servizio Sanitario Nazionale (SSN).

Tali dati saranno, successivamente, utilizzati dall'Agenzia delle entrate per l'elaborazione delle dichiarazioni precompilate al fine di

consentire la detrazione, ai fini fiscali, delle spese mediche sostenute dai contribuenti.

In proposito, corre l'obbligo di sottolineare che, per le operazioni oggetto di invio al STS è fatto divieto di emettere la fattura in formato elettronico, a seguito dell'intervento del Garante della privacy secondo cui, attraverso il sistema di interscambio, si verificherebbe una violazione dei dati sensibili del contribuente come, ad esempio, il suo stato di salute.

Tale divieto, inizialmente introdotto, per il solo periodo di imposta 2019, dall'art. 10-bis del d.L. n. 119 del 23 ottobre 2018, è stato prorogato, per tutto l'anno 2022, dall'art. 5, comma 12-*quater*, del d.L. n. 146 del 2021 – *c.d.* Decreto fisco lavoro – e, conseguentemente, anche per il periodo d'imposta 2022, le prestazioni oggetto di comunicazione al STS hanno continuato ad essere fatturate in formato analogico.

Infine, con l'art. 3 del d.L. 29 dicembre 2022, la predetta proroga è stata estesa anche al periodo di imposta 2023.

10.3.1 - Invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria

Nel corso degli anni, la platea dei soggetti obbligati all'invio dei dati relativi alle prestazioni sanitarie al Sistema Tessera Sanitaria è stata notevolmente ampliata.

Con il d. Lgs. n. 175 del 2014, infatti, l'obbligo di comunicazione dei dati al STS riguardava, per il periodo di imposta 2015, i seguenti soggetti:

- ⇒ medici odontoiatri;
- ⇒ farmacie;
- ⇒ Asl;
- ⇒ Aziende ospedaliere;
- ⇒ Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico;
- ⇒ Policlinici universitari;
- ⇒ Presidi di specialistica ambulatoriale;
- ⇒ Strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa;
- ⇒ altri presidi e strutture autorizzate e accreditate all'erogazione di servizi sanitari.

Con il decreto Mef del 1° settembre 2016, l'obbligo di trasmissione è stato esteso anche:

- ⇒ alle strutture sanitarie non autorizzate (*c.d.* parafarmacie);
- ⇒ agli psicologi;
- ⇒ agli infermieri;
- ⇒ alle ostetriche;
- ⇒ ai tecnici sanitari di radiologia medica;
- ⇒ agli ottici; e, infine
- ⇒ ai veterinari.

Con il Decreto Mef 22 novembre 2019, l'estensione dell'obbligo ha, invece, riguardato:

- ⇒ i tecnici sanitari di laboratorio biomedico;
- ⇒ i tecnici audiometristi;
- ⇒ i tecnici ortopedici;
- ⇒ i dietisti;
- ⇒ i tecnici di neurofisiopatologia, tecnici di fisiopatologia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare;
- ⇒ gli igienisti dentali;
- ⇒ i fisioterapisti;
- ⇒ i logopedisti;
- ⇒ i podologi;
- ⇒ gli ortottisti e assistenti di oftalmologia;
- ⇒ i terapeuti della neuro e della psicomotricità dell'età evolutiva;
- ⇒ i tecnici della riabilitazione psichiatrica;
- ⇒ i terapeuti occupazionali;
- ⇒ gli educatori professionali;
- ⇒ i tecnici della prevenzione nell'ambiente dei luoghi di lavoro;
- ⇒ gli assistenti sanitari; e
- ⇒ i biologi.

Infine, con il Decreto Mef 16 luglio 2021, l'obbligo è stato esteso anche agli iscritti agli elenchi speciali delle seguenti professioni sanitarie:

- ⇒ tecnici audioprotesisti;

- ⇒ tecnici ortopedici;
- ⇒ tecnici di neurofisiopatologia;
- ⇒ igienisti dentale;
- ⇒ massofisioterapisti, il cui titolo è stato conseguito ai sensi della L. n. 403 del 1971

ALLEGATI

ALLEGATO 1 – Art. 2, comma 1, del D.M. 31 ottobre 1974

Decreto del 31/10/1974 - Min. Finanze

Modalita' applicative dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dagli esercenti arti e professioni.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 298 del 15 novembre 1974

Articolo 2

Rapporti tra medici ed ottici ed enti mutualistici.

Articolo 2 - Rapporti tra medici ed ottici ed enti mutualistici.

In vigore dal 15/11/1974

Nei rapporti tra gli esercenti la professione sanitaria e gli enti mutualistici per prestazioni medico - sanitarie generiche e specialistiche, il foglio di liquidazione dei corrispettivi compilato dai detti enti tiene luogo della fattura di cui all'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Tale documento deve contenere gli elementi e i dati indicati nel secondo comma del citato art. 21 ed essere emesso in triplice esemplare; il primo deve essere consegnato o spedito al professionista unitamente ai corrispettivi liquidati, il secondo consegnato o spedito all'ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto competente ai sensi dell'art. 40 del citato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il terzo conservato presso l'ente. I professionisti devono numerare in ordine progressivo i documenti ricevuti ed annotarli, nell'ordine della loro numerazione, entro quindici giorni dalla data in cui ne sono venuti in possesso, nel registro delle fatture o nel registro dei corrispettivi previsti, rispettivamente, dagli articoli 23 e 24 del richiamato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 o nel bollettario di cui al precedente art. 1. In tale ultimo caso la sezione "figlia" dovrà essere annullata e rimanere unita al bollettario. I documenti devono essere conservati a norma dell'art. 39 del citato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano agli esercenti l'arte ottica, limitatamente all'attività concernente la qualificazione e la misurazione del difetto visivo, l'appuntamento degli occhiali da vista e delle lenti graduate, nonché l'adattamento delle lenti a contatto.

[Torna al sommario](#)

ALLEGATO 2 – Risoluzione 25 novembre 2015, n. 98/E

RISOLUZIONE N. 98/E



Roma, 25/11/2015

OGGETTO: *Consulenza giuridica – Fatturazione delle prestazioni rese dai medici di medicina generale operanti in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, art. 21 D.P.R. n. 633 del 1972*

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 21 del DPR n. 633 del 1972, è stato posto il seguente

QUESITO

Stanti le modifiche normative recate dall'articolo 1, commi 209-213 della legge n. 244 del 2007 in riferimento agli obblighi di fatturazione elettronica nei confronti delle pubbliche amministrazioni – nonché dal D.M. n. 55 del 2013 che vi ha dato attuazione – la Federazione Italiana dei Medici di Medicina Generale, di seguito "FIMMG" o "l'istante", pone il dubbio dell'applicazione di tali novità ai rapporti tra i suoi associati e le Aziende Sanitarie Locali.

In particolare, i medici di medicina generale operanti in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale – attività che si colloca in una posizione intermedia fra quella professionale e quella parasubordinata, causa i vincoli imposti dalla stessa convenzione con il SSN (di orario, retribuzione, presenza, ecc.) – ricevono mensilmente da parte dell'Azienda Sanitaria competente per territorio un cedolino, nel quale sono riepilogate tutte le voci che entrano a far parte della propria remunerazione mensile e da cui emerge il netto dovuto per l'attività prestata.

Alla luce di tale elemento, sino ad ora, i medici non hanno mai emesso fattura per i compensi ricevuti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Visto che il documento ufficiale (fiscale e contabile) che identifica e censisce fiscalmente il compenso mensile erogato, nonché i criteri di formazione dello stesso e l'avvenuto accredito dell'ammontare dovuto, è rappresentato dal predetto cedolino, ricevuto direttamente dalle Aziende Sanitarie territorialmente competenti, la FIMMG ritiene che nei loro confronti non vi sia l'obbligo di emissione di fatture elettroniche.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010, di modifica della direttiva 2006/112/CE, ha recato molteplici novità per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione ai fini IVA, recepite dal legislatore italiano con la legge di stabilità 2013 (legge n. 228 del 2012).

In particolare, gli interventi di recepimento si sono incentrati sugli articoli 21 e 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, con specifico riferimento alla fatturazione elettronica ed alla conservazione dei relativi documenti.

Cardine ricavabile dalla normativa comunitaria e da quella nazionale è la piena equiparazione delle fatture elettroniche a quelle analogiche e dunque, in prospettiva, la rimozione di ogni vincolo che a ciò possa fraporsi (si vedano, in proposito, le precisazioni già fornite dalla scrivente con la risoluzione n. 1/E del 10 gennaio 2013, nonché le circolari n. 12/E del 3 maggio 2013 e n. 18/E del 24 giugno 2014).

Rimandando alle citate circolari per l'individuazione nel dettaglio degli elementi caratterizzanti le fatture elettroniche, si osserva che la disciplina in materia di fattura elettronica non ha creato una categoria sostanziale nuova o diversa dalla fattura "ordinaria", con la conseguenza che, pur nel limite della compatibilità con gli elementi che le caratterizzano, continuano a trovare applicazione tutti i chiarimenti già in precedenza emanati con riferimento generale alla fatturazione, nonché le deroghe previste da specifiche disposizioni normative di settore.

Tale precisazione è, altresì, valida nell'ambito della fatturazione per le forniture di beni e servizi nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, laddove, dal 6 giugno 2014 nei confronti di alcuni soggetti (tra cui Ministeri ed Agenzie fiscali) e dal 31 marzo 2015 verso tutto l'apparato pubblico delle amministrazioni inserite nel conto economico consolidato dello Stato – e non solo (cfr. la nota MEF n. 1858 del 27 ottobre 2014, nonché la circolare n. 1/DF del 9 marzo 2015) – la forma elettronica costituisce l'unica modalità di emissione delle fatture (si veda il D.M. n. 55 del 2013, recante "regolamento in materia di emissione, trasmissione e ricevimento della fattura elettronica da applicarsi alle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, commi da 209 a 213, della legge 24 dicembre 2007, n. 244", nonché il successivo D.L. n. 66 del 2014, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della L. n. 89 del 2014).

Con specifico riferimento alla fatturazione PA, va precisato, peraltro, che sebbene abbiano previsto una modalità obbligatoria di fatturazione, le disposizioni emanate non hanno introdotto, per quanto qui interessa, nuove ipotesi di operazioni soggette ad obbligo di fatturazione ex articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, né abrogato le disposizioni previgenti che già consentivano forme alternative di documentazione delle operazioni imponibili (si vedano, ad esempio, gli articoli 22 e 73 del citato D.P.R. n. 633).

In altre parole, laddove l'obbligo di emettere una fattura non sussisteva prima del citato D.M. n. 55 del 2013, lo stesso non è venuto ad esistenza per il solo fatto dell'emanazione di tale provvedimento (o del sopra richiamato articolo 1, commi 209-213, della legge n. 244 del 2007), né, a maggior ragione, l'obbligo può riguardare la forma elettronica (di una fattura che non è da emettere).

Dunque, richiamando quanto affermato in situazioni similari – si veda, ad esempio, per il comparto medico, la risposta resa ad apposito interpello dell'INPS, di cui al messaggio n. 7842 del 20 ottobre 2014 pubblicato da tale ente (visionabile sul relativo sito istituzionale all'indirizzo internet <http://www.inps.it/bussola/VisualizzaDoc.aspx?sVirtualURL=/Messaggi/Messaggio%20numero%207842%20del%2020-10-2014.htm&iDDalPortale=&iDLinK=-1>) – devono ritenersi tutt'ora valide le indicazioni contenute nell'articolo 2 del D.M. 31 ottobre 1974, a mente del quale: *«Nei rapporti tra gli esercenti la professione sanitaria e gli enti mutualistici per prestazioni medico-sanitarie generiche e specialistiche, il foglio di liquidazione dei corrispettivi compilato dai detti enti tiene luogo della fattura di cui all'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Tale documento deve contenere gli elementi e i dati indicati nel secondo comma del citato art. 21 ed essere emesso in triplice esemplare; il primo deve essere consegnato o spedito al professionista unitamente ai corrispettivi liquidati, il secondo consegnato o spedito all'ufficio provinciale della imposta sul*

valore aggiunto competente ai sensi dell'art. 40 del citato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il terzo conservato presso l'ente».

Alla luce di quanto sopra, laddove il cedolino emesso dalle Aziende Sanitarie Locali in favore dei medici di medicina generale operanti in regime di convenzione con il SSN rispetti i requisiti appena richiamati, si ritiene che gli stessi medici siano esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

ALLEGATO 3 – Art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972

Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633 -

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 292 del 11 novembre 1972

Articolo 10

Operazioni esenti dall'imposta.

Articolo 10 - Operazioni esenti dall'imposta.

In vigore dal 23/08/2022

Modificato da: Decreto legislativo del 03/08/2022 n. 114 Articolo 16

Sono esenti dall'imposta:

- 1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti; la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, nonché di prodotti pensionistici individuali paneuropei (PEPP) di cui al regolamento (UE) 2019/1238, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta;
- 2) le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio;
- 3) le operazioni relative a valute estere aventi corso legale e a crediti in valute estere, eccettuati i biglietti e le monete da collezione e comprese le operazioni di copertura dei rischi di cambio;
- 4) le operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuati la custodia e l'amministrazione dei titoli nonché il servizio di gestione individuale di portafogli; le operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli, incluse le negoziazioni e le opzioni ed eccettuati la custodia e l'amministrazione nonché il servizio di gestione individuale di portafogli. Si considerano in particolare operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari i contratti a termine fermo su titoli e altri strumenti finanziari e le relative opzioni, comunque regolati; i contratti a termine su tassi di interesse e le relative opzioni; i contratti di scambio di somme di denaro o di valute determinate in funzione di tassi di interesse, di tassi di cambio o di indici finanziari, e relative opzioni; le opzioni su valute, su tassi di interesse o su indici finanziari, comunque regolate;
- 5) le operazioni relative ai versamenti di imposte effettuati per conto dei contribuenti, a norma di specifiche disposizioni di legge, da aziende ed istituti di credito;
- 6) le operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati nel decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, ratificato con legge 22 aprile 1953, n. 342, e successive modificazioni, nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse di cui al regolamento approvato con decreto del Ministro per l'agricoltura e per le foreste 16 novembre 1955, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 26 novembre 1955, e alla legge 24 marzo 1942, n. 315, e successive modificazioni, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate;
- 7) le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al numero precedente, nonché quelle relative all'esercizio del gioco nelle case da gioco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate;
- 8) le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008, e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;

8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, e le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

9) le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1) a 7), nonché quelle relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate in relazione ad operazioni poste in essere dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi, ai sensi dell'articolo 4, quinto comma, del presente decreto;

10) (numero soppresso);

11) le cessioni di oro da investimento, compreso quello rappresentato da certificati in oro, anche non allocato, oppure scambiato su conti metallo, ad esclusione di quelle poste in essere dai soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento, i quali abbiano optato, con le modalità ed i termini previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, anche in relazione a ciascuna cessione, per l'applicazione dell'imposta; le operazioni previste dall'articolo 81, comma 1, lettere c-quater) e c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, riferite al foro da investimento; le intermediazioni relative alle precedenti operazioni. Se il cedente ha optato per l'applicazione dell'imposta, analoga opzione può essere esercitata per le relative prestazioni di intermediazione. Per oro da investimento si intende:

a) l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli;

b) le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80 per cento il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, sulla base delle comunicazioni rese dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco;

12) le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2 fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS;

13) le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2 a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della L. 8 dicembre 1970, n. 996, o della legge 24 febbraio 1992, n. 225;

14) le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza. Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri;(2)

15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da enti del Terzo settore di natura non commerciale;

16) le prestazioni del servizio postale universale, nonché le cessioni di beni a queste accessorie, effettuate dai soggetti obbligati ad assicurarne l'esecuzione. Sono escluse le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse accessorie, le cui condizioni siano state negoziate individualmente;

17) (numero soppresso);

18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. L'esenzione si applica anche se la prestazione sanitaria costituisce una componente di una prestazione di ricovero e cura resa alla persona ricoverata da un soggetto diverso da quelli di cui al numero 19), quando tale soggetto a sua volta acquisti la suddetta prestazione sanitaria presso un terzo e per l'acquisto trovi applicazione l'esenzione di cui al presente numero; in tal caso, l'esenzione opera per la prestazione di ricovero e cura fino a concorrenza del corrispettivo dovuto da tale soggetto al terzo;

19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonche' da societa' di mutuo soccorso con personalita' giuridica e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonche' le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;

20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventu' e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorche' fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonche' le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale. Le prestazioni di cui al periodo precedente non comprendono l'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1.(1)

21) le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventu' di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;

22) le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili;

23) le prestazioni previdenziali e assistenziali a favore del personale dipendente;

24) le cessioni di organi, sangue e latte umani e di plasma sanguigno;

25) (numero soppresso);

26) (numero soppresso);

27) le prestazioni proprie dei servizi di pompe funebri;

27-bis) (numero soppresso);

27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunita' e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicosofici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalita' di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale;

27-quater) le prestazioni delle compagnie barracellari di cui all'articolo 3 della legge 2 agosto 1997, n. 382;

27-quinquies) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2;

27-sexies) le importazioni nei porti, effettuate dalle imprese di pesca marittima, dei prodotti della pesca allo stato naturale o dopo operazioni di conservazione ai fini della commercializzazione, ma prima di qualsiasi consegna.

Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le societa' consortili e le societa' cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e societa' non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

Sono, inoltre, esenti dall'imposta le cessioni di beni effettuate nei confronti di un soggetto passivo che si considera cessionario e rivenditore di detti beni ai sensi dell'articolo 2-bis, comma 1, lettera a).

L'esenzione dall'imposta si applica inoltre alle seguenti operazioni, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA:

1) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformita' alle finalita' istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformita' dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attivita' e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonche' dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;

2) le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di

associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesseraati dalle rispettive organizzazioni nazionali;

3) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al numero 1) del presente comma, organizzate a loro esclusivo profitto;

4) la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sempreché tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività.

Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano a condizione che le associazioni interessate abbiano il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge, e si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, ovvero alle corrispondenti clausole previste dal codice del Terzo settore, di cui al [decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117](#):

1) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo e salva diversa destinazione imposta dalla legge;

2) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

3) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

4) eleggibilità libera degli organi amministrativi;

principio del voto singolo di cui all'articolo 2538, secondo comma, del codice civile: sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione; criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2538, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

5) intransmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Le disposizioni di cui ai numeri 2) e 4) del quinto comma non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

(1) Vedasi anche [art.2-bis del decreto legge n. 50 del 24/04/2017](#).

(2) Per un'ulteriore interpretazione del presente comma vedi [l'art. 36-bis del D.L. n. 50 del 17/05/2022](#).

[Torna al sommario](#)

ALLEGATO 4 – Circolare 28 gennaio 2005, n. 4/E



Roma, 28 gennaio 2005

CIRCOLARE N. 4/E

Oggetto: Prestazioni mediche esenti - art.10, n.18), DPR 26 ottobre 1972 n. 633 - Art. 13, parte A, n 1, lett. c) della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE .

Sentenze Corte di giustizia (del 20/11/2003 cause 307/01 e 212/01)

INDICE

| | |
|--|----------|
| 1. Premessa..... | 3 |
| 2. Trattamento IVA delle prestazioni mediche secondo la Corte di Giustizia..... | 3 |
| 3. Applicabilità in ambito nazionale dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia..... | 6 |

| | |
|---|----|
| 4. Art 10, n. 18), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Ambito di applicazione dell'esenzione. Criterio dello scopo principale della prestazione..... | 7 |
| 5. Prestazioni di medicina legale..... | 8 |
| 5.1 Riconoscimento cause di servizio..... | 9 |
| 5.2 prestazioni rese dalle commissioni mediche di verifica in relazione alle istanze di pensione di invalidità..... | 9 |
| 5.3 Commissioni mediche locali patenti guida..... | 10 |
| 6. Certificazioni rilasciate dai medici di famiglia..... | 11 |
| 7. Prestazioni del medico competente..... | 13 |
| 8. Prestazioni di chirurgia estetica..... | 14 |
| 9. Prestazioni intramoenia..... | 14 |

1) Premessa

L'art. 10, n.18), del DPR 26 ottobre 1972 n. 633 esenta *“le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze”*. La disposizione deriva dal recepimento nella normativa nazionale di quanto previsto dall'art.13, parte A, n.1, lett. c) della sesta Direttiva (direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977) che dispone che gli Stati membri esentano *“le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati”*.

Sull'argomento, di recente, si è pronunciata la Corte di Giustizia Europea con sentenze del 20 novembre 2003 (cause C-307/01 e C-212/01) enucleando

taluni principi e limitazioni nell'applicazione della suddetta disposizione comunitaria.

Alla luce della interpretazione fornita dall'Organo di giustizia comunitaria, si ritiene opportuno, con la presente circolare fornire chiarimenti sul trattamento IVA applicabile alle prestazioni rese dai medici, allo scopo di assicurare comportamenti uniformi all'interno dello Stato.

2) Trattamento IVA delle prestazioni mediche secondo la Corte di Giustizia-

La Corte di Giustizia con le sentenze in rassegna (cause 307/01 e 212/01), pronunciate a seguito di controversie insorte in Austria e Gran Bretagna, ha affermato che il richiamato art. 13, parte A, n. 1, lett. c), non esenta l'insieme delle prestazioni che possono essere effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche ma solo quelle corrispondenti alla nozione "di prestazioni mediche" che deve assumere, ai fini dell'esenzione, un significato autonomo rispetto al complesso delle attività rese nell'ambito di tali professioni.

Secondo la Corte, l'esenzione va riconosciuta esclusivamente a quelle prestazioni mediche che sono dirette alla diagnosi, alla cura e, nella misura possibile, alla guarigione di malattie e di problemi di salute.

Infatti, per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenze 10 settembre 2002-causa 141/00, 11 gennaio 2001-causa 76/99, 14 settembre 2000-causa n. 384), le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente dato che costituiscono una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.

Tuttavia la Corte ha precisato che anche le prestazioni effettuate a fini profilattici possono beneficiare dell'esenzione essendo ciò conforme all'obiettivo comune delle esenzioni previste dall'art. 13, n 1, lett. b) e c) della sesta direttiva

che è quello di ridurre il costo delle spese sanitarie e rendere pertanto le cure mediche accessibili ai singoli.

Al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione occorre individuare il contesto in cui le prestazioni sanitarie sono rese per stabilire quale sia il loro scopo principale. *"Pertanto -ad avviso della Corte- se una prestazione medica viene effettuata in un contesto che permette di stabilire che il suo scopo principale non è quello di tutelare nonché di mantenere o di ristabilire la salute, ma piuttosto quello di fornire un parere richiesto preventivamente all'adozione di una decisione che produce effetti giuridici, l'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non si applica"*.

Così la Corte ha escluso che possano rientrare nell'esenzione le perizie mediche la cui realizzazione, sebbene *"faccia appello alle competenze mediche del prestatore e possa implicare attività tipiche della professione medica, come l'esame fisico del paziente o l'esame della sua cartella clinica"*, persegue *"lo scopo principale di soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale altrui"*.

Non costituiscono altresì, secondo la Corte, prestazioni mediche esenti quelle effettuate nell'esercizio della professione medica consistenti nel rilascio di certificati o referti sullo stato di salute di una persona al fine dell'istruzione di pratiche amministrative, come ad esempio quelle dirette ad ottenere una pensione di invalidità o di guerra, oppure esami medici eseguiti al fine di quantificare l'entità dei danni nei giudizi di responsabilità civile o al fine di intentare un'azione giurisdizionale in relazione ad errori medici.

A giudizio della Corte, ai fini dell'esenzione, inoltre, non è rilevante che l'attività peritale rivesta un interesse generale per la circostanza che l'incarico sia conferito da un giudice o da un ente di previdenza sociale, o che, in forza del diritto nazionale, le spese siano poste a carico di quest'ultimo; il carattere di interesse generale delle attività peritali non consente comunque di applicare l'esenzione a prestazioni mediche che non hanno la finalità di tutelare la salute

della persona; ciò in quanto l'art. 13 della direttiva non esenta da IVA ogni attività di interesse generale ma solo quelle enumerate e descritte in modo dettagliato.

In considerazione dello scopo principale delle prestazioni non possono essere esentati, secondo il convincimento della Corte di giustizia, gli esami medici, i prelievi di sangue o di altri campioni corporali effettuati per permettere al datore di lavoro di adottare decisioni relative all'assunzione o alle funzioni che un lavoratore deve esercitare oppure di permettere ad una compagnia di assicurazione di fissare il premio da esigere da un assicurato.

Non rientrano, inoltre, nell'ambito di applicazione dell'esenzione le prestazioni mediche tese a stabilire con analisi biologiche le affinità genetiche di individui (sentenza 14/09/2000-causa 384/98).

Diversamente, a parere dell'organo di giustizia comunitario, possono fruire dell'esenzione in quanto finalizzati alla tutela della salute:

- a) i controlli medici regolari, istituiti da taluni datori di lavoro o da talune compagnie assicurative, compresi i prelievi di sangue o di altri campioni corporali per verificare la presenza di virus, infezioni o altre malattie;
- b) il rilascio di certificati di idoneità fisica ad esempio a viaggiare;
- c) il rilascio di certificati di idoneità fisica diretti a dimostrare nei confronti di terzi che lo stato di salute di una persona impone limiti a talune attività o esige che esse siano effettuate in condizioni particolari.

3) Applicabilità in ambito nazionale dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia.

La sesta direttiva n. 77/388/CEE -in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari- stabilisce un sistema di applicazione dell'IVA uniforme in tutti gli stati appartenenti alla Comunità al fine di evitare fenomeni distorsivi della concorrenza nella

circolazione dei beni e dei servizi. Tale sistema comporta che gli Stati membri hanno l'obbligo di uniformare i propri ordinamenti alle regole dettate dalla citata direttiva.

In tale contesto, improntato a criteri di uniformità, è pertanto necessario applicare i principi interpretativi espressi dalla Corte di Giustizia con le sentenze in rassegna, anche se pronunciate nei confronti di Stati diversi dall'Italia; in caso contrario infatti, l'Italia, in considerazione degli obblighi assunti in ambito comunitario, si esporrebbe al rischio di procedure d'infrazione per violazione della sesta direttiva.

In particolare le sentenze del 20 novembre 2003, intervenendo sul significato normativo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, 77/388/CEE, rendono indispensabile una rilettura del sistema di esenzione previsto dall'art. 10, n. 18), del Dpr n. 633 del 1972, al fine di limitarne l'ambito di applicazione. Peralto la generica formulazione di detta norma si presta alla soluzione ermeneutica offerta dalla Corte di giustizia in questione e non rende necessario l'intervento correttivo del legislatore nazionale.

4) Art 10, n. 18), del 26 ottobre 1972, n. 633. Ambito di applicazione dell'esenzione. (Criterio dello scopo principale della prestazione).

Come già detto, in ambito nazionale l'individuazione delle prestazioni mediche e paramediche esenti è operata dall'art. 10, n. 18), del DPR n. 633/1972, che fa riferimento alle *"prestazioni sanitarie di diagnosi cura e riabilitazione rese alla persona"*.

Al riguardo tenendo conto, in particolare, della nozione di "prestazione medica" elaborata nelle pronunce giurisdizionali in discorso, l'ambito di applicazione dell'esenzione prevista dal citato art. 10, n. 18), va limitato alle prestazioni mediche di diagnosi, cura e riabilitazione il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone, comprendendo

in tale finalità anche quei trattamenti o esami medici a carattere profilattico eseguiti nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia.

In tal modo si evita di comprendere indistintamente nell'esenzione IVA tutte le estrinsecazioni delle professioni mediche e paramediche, ma si rende necessario individuare nell'ambito di tali professioni le prestazioni non riconducibili alla nozione di prestazioni mediche enucleata dalla Corte di Giustizia.

Poiché l'interpretazione della Corte ha interessato i requisiti oggettivi che una prestazione medica o paramedica deve possedere per essere qualificata esente da IVA, non risulta in alcun modo intaccato il principio – che inerisce l'aspetto soggettivo - espresso dalla lettera c) dell'art. 13), della sesta direttiva, in base al quale la individuazione delle professioni e arti sanitarie è demandata ai singoli Stati. Pertanto deve ritenersi conforme al diritto comunitario la previsione recata dall'art. 10, n.18), secondo cui, sotto il profilo soggettivo, la prestazione medica e paramedica può essere esente dall'IVA solo se resa dai soggetti sottoposti a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del R.D. 27 luglio 1934 n. 1265 e successive modificazioni ovvero individuati dal decreto del ministero della Sanità 17 maggio 2002.

L'elemento di novità che deriva dal contesto delineato dai giudici comunitari, riguarda in particolare le prestazioni di natura certificativa e soprattutto le perizie mediche.

Considerato che l'adozione di un criterio indefinito e talune volte non facilmente verificabile qual è "lo scopo principale della prestazione" può comportare conseguenze negative sul piano della corretta e uniforme applicazione dell'esenzione, al fine di limitare i dubbi interpretativi sorti in relazione ai molteplici quesiti prospettati dai contribuenti, si ritiene utile fornire una rassegna esemplificativa di fattispecie riconducibili o meno all'art. 10 n. 18) del DPR 633/1972.

5) Prestazioni di medicina legale

In generale vanno escluse dall'esenzione le attività rese dai medici nell'ambito della loro professione che consistono in perizie eseguite attraverso l'esame fisico o in prelievi di sangue o nell'esame della cartella clinica al fine di soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale altrui o comunque per altre finalità non connesse con la tutela della salute.

Non possono beneficiare dell'esenzione pertanto le consulenze medico legali concernenti lo stato di salute delle persone finalizzate al riconoscimento di una pensione di invalidità o di guerra, gli esami medici condotti al fine della preparazione di un referto medico in materia di questioni di responsabilità e di quantificazione del danno nelle controversie giudiziarie (esempio: prestazioni dei medici legali come consulenti tecnici di ufficio presso i tribunali) o finalizzate alla determinazione di un premio assicurativo o alla liquidazione di un danno da parte di una impresa assicurativa; sono altresì escluse dall'esenzione le perizie tese a stabilire con analisi biologiche l'affinità genetica di soggetti al fine dell'accertamento della paternità.

Si ritiene opportuno esaminare più in dettaglio le seguenti ipotesi particolari sottoposte all'esame della scrivente.

5.1 Riconoscimento cause di servizio

Gli accertamenti medico-legali effettuati dall'INAIL, sulla base di convenzioni stipulate con aziende a fronte del pagamento di corrispettivi, connessi alle istanze di riconoscimento di "cause di servizio" presentate da lavoratori dipendenti in relazione ad infortuni, stati di infermità, inabilità assoluta o permanente, devono essere assoggettati ad IVA.

Si tratta infatti di prestazioni preordinate al riconoscimento o meno di benefici economici nei confronti del personale e non finalizzate alla tutela della

salute di detto personale. Qualora tuttavia l'INAIL renda, sulla base delle convenzioni, prestazioni mediche aventi una finalità terapeutica o di prevenzione, queste fruiscono dell'esenzione: è il caso dei controlli medici eseguiti sui lavoratori a scopo profilattico o al fine di stabilirne l'idoneità fisica, cioè se lo stato di salute consenta lo svolgimento di determinate mansioni ovvero il rientro al lavoro.

5.2 Prestazioni rese dalle commissioni mediche di verifica in relazione alle istanze di pensione di invalidità.

La Commissione medica di verifica istituita presso il Ministero dell'economia e finanze (Direzione centrale degli Uffici locali e dei servizi del tesoro) svolge attività di consulenza medico legale in relazione alle richieste di pensione di invalidità. I componenti della Commissione possono essere dipendenti di altri enti o liberi professionisti.

Per quanto riguarda le prestazioni rese nei confronti della Commissione dai medici dipendenti, non titolari di una posizione IVA in relazione ad una attività di lavoro autonomo, non si pone alcun problema di IVA, atteso che ai sensi dell'art.50, c.1, lettera f) del TUIR, il rapporto intrattenuto determina un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, come tale completamente estraneo all'ambito di applicazione dell'IVA.

Le prestazioni rese dai medici libero professionisti non possono beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 10 del DPR n. 633 in quanto non hanno per scopo principale quello di tutelare, nonché di mantenere o ristabilire la salute di una persona ma quello di fornire un parere medico al fine di sostenere o invalidare una richiesta di riconoscimento di una pensione di invalidità o di guerra. Le prestazioni in discorso vanno pertanto assoggettate ad IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria del 20%.

Si fa presente che ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. f) del Tuir, come modificato dall'art. 2, comma 36, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, i compensi erogati da Stato, Regioni, Province e Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, nel cui ambito devono comprendersi anche le partecipazioni a commissioni istituite sulla base di norme di legge, costituiscono redditi di lavoro autonomo se la prestazione è resa da soggetti titolari di partita IVA.

Anteriormente alla richiamata modifica normativa, in vigore dal 1° gennaio 2004, i compensi percepiti per l'esercizio di pubbliche funzioni costituivano redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ancorché resi da professionisti. Le relative prestazioni, pertanto, non essendo rilevanti ai fini dell'IVA non erano soggette all'obbligo di fatturazione.

5.3 Commissioni mediche locali patenti di guida.

Le Commissioni mediche locali patenti di guida (organismi dei Ministeri della salute e delle infrastrutture e dei trasporti) hanno il compito di valutare l'idoneità alla guida di soggetti disabili o affetti da patologie potenzialmente pericolose per la guida, ai sensi dell'art. 119, comma 4, del codice della strada (d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285).

Il regolamento di esecuzione del codice della strada pone a carico degli utenti il versamento di "diritti" per le operazioni di competenza delle commissioni, che verranno destinati in parte al pagamento dei gettoni di partecipazione dei componenti e, in parte alle spese di funzionamento delle commissioni.

In relazione a ciò si ritiene che le prestazioni rese dai medici libero professionisti componenti delle Commissioni mediche in questione rientrino nell'ambito applicativo dell'esenzione in quanto lo scopo principale non consiste nel rilascio dell'autorizzazione amministrativa alla guida, ma nella tutela preventiva della salute di soggetti che, trovandosi in particolari condizioni

fisiche, potrebbero compromettere la propria salute e l'incolumità della collettività attraverso la guida di autoveicoli.

Il rilascio della patente avverrà solo a seguito del superamento dell'esame di guida.

Per quanto concerne l'attività svolta dalla Commissione nei confronti degli utenti si ritiene che questa non assuma rilevanza ai fini dell'IVA in quanto attiene all'esercizio di compiti istituzionali previsti da norme di legge. Le somme dovute dagli utenti, non costituendo il corrispettivo di prestazioni di servizi di natura commerciale, non devono essere, pertanto, gravate da imposta.

Devono essere altresì ricondotte all'esenzione IVA le ordinarie visite mediche effettuate per il rilascio o il rinnovo di patenti a soggetti non affetti da disabilità.

6) Certificazioni rilasciate dai medici di famiglia

I medici di famiglia esercitano in connessione alle prestazioni cliniche una serie di prestazioni cui sono tenuti su richiesta del cittadino e a fronte delle quali, in taluni casi, ricevono il pagamento di una parcella. I medici di famiglia, inoltre, sono tenuti a rilasciare certificati sulla base di apposite disposizioni normative, senza percepire compensi.

Al riguardo si ritiene che siano esenti da IVA, quando rese dietro pagamento di un corrispettivo, le prestazioni rese dai medici di famiglia nell'ambito delle proprie attività convenzionali e istituzionali, comprese quelle attività di natura certificativa strettamente connesse all'attività clinica resa ai propri assistiti e funzionalmente collegate alla tutela della salute delle persone, intesa anche come prevenzione.

A titolo esemplificativo si segnalano le seguenti prestazioni che hanno quale scopo principale la tutela della salute anche se, in taluni casi, possono fornire a terzi elementi istruttori:

- certificati per esonero dalla educazione fisica;

- certificazione di idoneità per attività sportiva;
- certificati per invio di minori in colonie o comunità;
- certificati di avvenuta vaccinazione.

Le indicate certificazioni, rese a seguito di apposito esame clinico da parte del medico, non hanno come finalità principale quella di consentire a determinati soggetti di prendere una decisione, intervenendo pertanto nel processo decisionale altrui. Ad esempio i certificati di buona costituzione fisica richiesti per intraprendere una attività sportiva, realizzano lo scopo principale di tutelare in via preventiva la salute dei cittadini, sia come singoli che come collettività, nei luoghi dove vengono esercitate attività collettive sportive, didattiche, di lavoro.

Al di fuori delle ipotesi (come quelle richiamate) in cui lo scopo della prestazione è ben individuato, per usufruire dell'esenzione da IVA occorre che sia menzionata la finalità principale –di tutela della salute- della certificazione richiesta. In difetto di tale dichiarazione infatti le certificazioni vanno assoggettate ad IVA in quanto le esenzioni previste dall'art. 10 in questione, in conformità dei principi espressi dalla Corte di Giustizia, devono essere interpretate restrittivamente costituendo una deroga al principio generale dell'assoggettamento ad IVA delle prestazioni rese a titolo oneroso da un soggetto passivo.

Non rientrano, invece, nell'ambito applicativo dell'esenzione le prestazioni di natura peritale, cioè quelle tendenti a riconoscere lo status del richiedente rispetto al diritto all'indennizzo o al diritto ad un beneficio amministrativo o economico.

Ad esempio :

- Certificazione per assegno di invalidità o pensione di invalidità ordinaria;
- Certificazione di idoneità a svolgere generica attività lavorativa;
- Certificazioni peritali per infortuni redatte su modello specifico;
- Certificazione per riconoscimento di invalidità civile.

I medici sono tenuti inoltre a rendere senza corrispettivo determinate prestazioni la cui obbligatorietà deriva per legge dalla natura dell'attività esercitata. Dette prestazioni non rilevano ai fini IVA in quanto non si realizzano i presupposti per l'applicazione dell'imposta.

Si tratta ad esempio di:

- dichiarazione di nascita, dichiarazione di morte;
- denunce penali o giudiziarie;
- denunce di malattie infettive e diffuse;
- notifica dei casi di AIDS;
- denuncia di malattia venerea;
- segnalazione di tossicodipendenti al servizio pubblico;
- denuncia di intossicazione da antiparassitario;
- denuncia della condizione di minore in stato di abbandono;
- certificati per rientro al lavoro o per rientro a scuola a seguito di assenza per malattia.

7) Prestazioni del medico competente

Le prestazioni rese dal medico competente nell'ambito della sua attività di sorveglianza sanitaria sui luoghi di lavoro, sulla base del Decreto legislativo 19 settembre 1994, n. 626, sono esenti da IVA ai sensi dall'art. 6 della legge n. 133 del 1999 (risoluzione 18/09/2003 n. 181). Tale disposizione risulta conforme ai criteri enunciati dalla Corte di Giustizia in quanto il bene giuridico primario protetto attraverso l'attività posta in essere dal medico competente è la salute dei lavoratori ed in particolare la sicurezza sanitaria dell'ambiente di lavoro.

8) Prestazioni di chirurgia estetica

Le prestazioni mediche di chirurgia estetica sono esenti da IVA in quanto sono ontologicamente connesse al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione e quindi alla tutela della salute della persona.

Si tratta di interventi tesi a riparare inestetismi, sia congeniti sia talvolta dovuti ad eventi pregressi di vario genere (es: malattie tumorali, incidenti stradali, incendi, ecc.), comunque suscettibili di creare disagi psico-fisici alle persone.

9) Prestazioni intramoenia

Si ritiene opportuno segnalare, conclusivamente, che nei casi richiamati, in cui sulla base dei principi formulati dalla Corte di Giustizia la prestazione del medico non è riconducibile al trattamento di esenzione (es. medicina legale), deve essere emessa fattura con addebito di IVA anche se il sanitario opera in regime di intra-moenia. In tale ipotesi, poiché il medico opera nel quadro di un rapporto assimilato a quello di lavoro dipendente la prestazione sanitaria è formalmente resa al paziente dall'ente di cui il medico è dipendente.

Per tale motivo sarà il predetto ente ad emettere la fattura con applicazione dell'IVA al 20%.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

ALLEGATO 5 – Corte di Giustizia UE, 27 settembre 2012 – causa C-392/11

07/09/23, 01:31

CURIA - Documents

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

27 settembre 2012 (*)

«IVA – Esenzione della locazione di immobili – Locazione di superfici commerciali – Servizi collegati a tale locazione – Qualificazione dell’operazione ai fini dell’IVA – Operazione costituita da una prestazione unica o da diverse prestazioni indipendenti»

Nella causa C-392/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regno Unito), con decisione del 14 luglio 2011, pervenuta in cancelleria il 25 luglio 2011, nel procedimento

Field Fisher Waterhouse LLP

contro

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dal sig. U. Lohmus, presidente di sezione, dai sigg. A. Rosas (relatore) e C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 20 giugno 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Field Fisher Waterhouse LLP, da N. Beecham, advocate, D. Goy, QC, e M. Jones, barrister;
- per il governo del Regno Unito, da A. Robinson, in qualità di agente, assistito da R. Hill, barrister;
- per il governo polacco, da M. Szpunar, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da C. Soulay e R. Lyal, in qualità di agenti.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva sull’IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia che vede la Field Fisher Waterhouse LLP (in prosieguo: la «FFW») contrapposta ai Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

(in prosieguo: i «Commissioners») in merito al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sulle prestazioni di servizi relative alle superfici commerciali date in locazione dalla FFW.

Contesto normativo

- 3 L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva sull'IVA così dispone:
- «A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».
- 4 Ai sensi dell'articolo 2 di tale direttiva:
- «1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:
- (...)
- e) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».
- 5 L'articolo 135 della direttiva in parola stabilisce che:
- «1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:
- (...)
- l) affitto e locazione di beni immobili;
- (...))».
- 6 Ai sensi dell'articolo 137 della stessa direttiva:
- «1. Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle operazioni seguenti:
- (...)
- d) affitto e locazione di beni immobili.
2. Gli Stati membri stabiliscono le modalità di esercizio del diritto di opzione previsto al paragrafo 1.
- Gli Stati membri possono restringere la portata di tale diritto».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 7 La FFW è uno studio di avvocati che ha preso in locazione taluni uffici a Londra (Regno Unito).
- 8 Il contratto di locazione concluso tra la FFW e il suo locatore prevede che i locali siano affittati con il corrispettivo di tre tipi di canoni. Questi ultimi corrispondono, in primo luogo, all'occupazione dei locali, in secondo luogo alla quota parte della FFW dei costi di assicurazione dell'immobile e, in terzo luogo, alle prestazioni di servizi che sono, secondo detto contratto, obbligatoriamente fornite dal locatore. Questo terzo tipo di canone consiste in oneri dovuti a corrispettivo di prestazioni di servizi (in prosieguo: «oneri locativi») che includono, in particolare, la fornitura d'acqua, il riscaldamento del complesso dell'immobile, le riparazioni di strutture e di macchinari di quest'ultimo (segnatamente, gli ascensori), la pulizia delle parti comuni nonché il portierato dell'immobile. Il contratto di locazione

- prevede che, nel caso in cui il locatario non paghi questi tre tipi di canoni, il locatore può risolvere il contratto.
- 9 Secondo il giudice del rinvio, il locatore non ha esercitato il diritto di cui disponeva di optare per l'imposizione della locazione dello stabile, ai sensi dell'articolo 137, paragrafo 1, lettera d), della direttiva sull'IVA. Di conseguenza, la locazione dell'immobile di cui trattasi nel procedimento principale è esente dall'IVA.
- 10 I locatori non hanno neppure fatturato l'IVA sulle prestazioni di servizi fornite alla FFW, considerando che queste ultime fossero del pari esenti dall'IVA.
- 11 La FFW ritiene che dette prestazioni di servizi, fornite dal locatore, costituiscano operazioni soggette all'IVA. La FFW ha così presentato ai Commissioners una domanda diretta al rimborso dell'importo dell'IVA che essa avrebbe pagato su tali prestazioni. Poiché tale domanda è stata respinta dai Commissioners per il motivo principale che la locazione e le prestazioni di servizi di cui trattasi avrebbero, a loro avviso, costituito un'unica prestazione, esente dall'IVA, la FFW ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio. Dinanzi a quest'ultimo, la FFW sostiene che le prestazioni di servizi, oggetto degli oneri locativi di cui trattasi nel procedimento principale, devono essere trattate come operazioni soggette all'IVA.
- 12 Ciò premesso, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) La questione principale nel caso di specie consiste nello stabilire se i servizi forniti dai locatori in base a un contratto di locazione con i loro locatari (in prosieguo: i "servizi") debbano essere considerati un elemento di un'unica prestazione di un contratto di locazione di immobili perché i detti servizi formano oggettivamente un'unica prestazione economica indissociabile con la locazione o perché essi sono "accessori" alla locazione, che costituisce la prestazione principale (in prosieguo: la "prestazione principale"). Nel decidere tale questione e alla luce della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea [dell'11 giugno 2009], (...) RLRE Tellmer Property, [C-572/07, Race, pag. I-4983], in che misura sia rilevante il fatto che i servizi potrebbero essere (ma in effetti non sono) forniti da soggetti diversi dai locatori, sebbene ai sensi delle presenti locazioni i locatori non avessero altra scelta che ricevere i servizi dai locatori.
- 2) Nel considerare se sussista una sola prestazione, se sia rilevante che il mancato pagamento da parte del locatario del prezzo del servizio consentirebbe al locatore non solo di rifiutare la prestazione dei servizi, ma anche di risolvere il contratto di locazione con il locatario.
- 3) Qualora la soluzione alla prima questione sia favorevole alla rilevanza del fatto che terzi potrebbero prestare servizi direttamente al locatario, se tale fatto sia soltanto un elemento importante per stabilire se i servizi costituiscono una sola prestazione indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale oppure se essi costituiscono una prestazione accessoria a quella principale, oppure se il fatto anzidetto sia un fattore determinante. Qualora esso non sia un elemento importante o sia del tutto irrilevante, quali siano gli altri fattori rilevanti nello stabilire se i servizi costituiscono una prestazione accessoria. In particolare, in che misura sia rilevante che i servizi sono resi nei locali, oggetto della locazione ovvero con riferimento ai beni messi a disposizione, oggetto della locazione, o in altre parti dell'edificio.
- 4) Qualora sia rilevante la possibilità di ottenere i servizi da parte di terzi, se sia in particolare più importante l'aspetto che i servizi potrebbero legittimamente essere forniti da terzi, anche se ciò sarebbe nella pratica difficile da organizzare o da concordare con il locatore, oppure se costituiscono l'elemento più importante la concreta possibilità o la prassi comune nella fornitura di tali servizi.
- 5) I servizi nel caso di specie rappresentano una gamma di servizi forniti a fronte di un unico prezzo. Nel caso in cui alcuni di tali servizi (per esempio, la pulizia degli spazi comuni, la fornitura di servizi di sicurezza, ecc.) non costituiscano parte di un'unica prestazione indissociabile o debbano essere considerati accessori alla prestazione principale, mentre altri servizi lo sono, se sarebbe corretto ripartire il corrispettivo totale tra i vari servizi per stabilire quale sia la quota di

corrispettivo assoggettabile all'imposta e quale sia la quota esente. In alternativa, se sarebbe corretto considerare la gamma di servizi forniti così strettamente connessi tra loro al punto da formare "un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale" [costituendo] di per sé una prestazione unica distinta dalla locazione di beni [immobili]».

Sulle questioni pregiudiziali

- 13 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la direttiva sull'IVA debba essere interpretata nel senso che, nelle circostanze del procedimento principale, si debbano valutare la locazione di beni immobili e le prestazioni di servizi collegati a tale locazione in modo che costituiscono una prestazione unica, interamente esente dall'IVA, oppure diverse prestazioni indipendenti, considerate separatamente per quanto riguarda la loro soggezione all'IVA. Detto giudice chiede, in particolare, quale importanza occorra ascrivere, in tali circostanze, al fatto che, da una parte, il contratto di locazione preveda che il locatario debba farsi fornire le prestazioni di servizi di cui trattasi dal locatore, anche se, in linea di principio, potrebbe farsi fornire almeno una parte di tali prestazioni da un terzo, e che, d'altra parte, il mancato pagamento da parte del locatario degli oneri locativi attribuisca al locatore il diritto di risolvere il contratto di locazione. Peraltro, il giudice del rinvio si interroga sulla maniera in cui occorrerebbe procedere nell'ipotesi in cui alcune di dette prestazioni fossero esenti dall'IVA come la prestazione principale di locazione di immobili, mentre altre fossero soggette all'IVA, in quanto prestazioni indipendenti.
- 14 Occorre preliminarmente ricordare che ai fini dell'IVA ciascuna prestazione deve essere normalmente considerata distinta e indipendente, come risulta dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva sull'IVA (v., in questo senso, sentenze del 29 marzo 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Racc. pag. I-2697, punto 22; del 19 novembre 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, Racc. pag. I-11079, punto 35, e del 2 dicembre 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, Racc. pag. I-12359, punto 21).
- 15 Tuttavia, qualora un'operazione comprenda più elementi, si pone la questione se essa debba essere considerata come costituita da una prestazione unica o da diverse prestazioni distinte e indipendenti che devono essere valutate separatamente dal punto di vista dell'IVA. Risulta, infatti, dalla giurisprudenza della Corte, che, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (sentenza del 21 febbraio 2008, *Part Service*, C-425/06, Racc. pag. I-897, punto 51).
- 16 Al riguardo, la Corte ha dichiarato che una prestazione deve essere considerata unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (v., in questo senso, sentenze del 27 ottobre 2005, *Levob Verzekeringen* e *OV Bank*, C-41/04, Racc. pag. I-9433, punto 22, ed *Everything Everywhere*, cit., punti 24 e 25).
- 17 Inoltre, ciò accade anche qualora una o più prestazioni costituiscano la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria e non principale quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (v., in questo senso, sentenze del 25 febbraio 1999, *CPP*, C-349/96, Racc. pag. I-973, punto 30; *Part Service*, cit., punto 52, nonché del 10 marzo 2011, *Bog e a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Racc. pag. I-1457, punto 54).
- 18 Tenuto conto della duplice circostanza secondo cui, da una parte, ogni prestazione deve normalmente essere considerata distinta e indipendente e, dall'altra, l'operazione costituita da una sola prestazione sul piano economico non deve essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, è importante individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per determinare se le prestazioni fornite costituiscano diverse prestazioni principali distinte oppure una prestazione unica (v., in questo senso, citate sentenze *CPP*, punto 29; *Levob Verzekeringen* e *OV Bank*,

- punto 20; Aktiebolaget NN, punto 22; Everything Everywhere, punti 21 e 22, nonché Bog e a., punto 53).
- 19 Nondimeno, non sussistono regole assolute quanto alla determinazione dell'estensione di una prestazione dal punto di vista dell'IVA e occorre quindi, per determinare l'estensione di una prestazione, prendere in considerazione la totalità delle circostanze (v. sentenza CPP, cit., punto 27).
- 20 Nell'ambito della cooperazione istituita in forza dell'articolo 267 TFUE, è senz'altro rimesso agli organi giurisdizionali nazionali stabilire se il soggetto passivo fornisca una prestazione unica in una fattispecie particolare e apportare in proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti (v., in questo senso, citate sentenze CPP, punto 32, Part Service, punto 54; Bog e a., punto 55, e ordinanza del 19 gennaio 2012, Purple Parking e Airparks Services, C-117/11, punto 32). Incombe nondimeno alla Corte fornire a tali organi giurisdizionali tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano essere utili per dirimere la controversia di cui sono investiti (sentenza Levob Verzekeringen e OV Bank, cit., punto 23).
- 21 Al riguardo, va osservato che dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che, nella causa principale, il contratto di locazione concluso tra il locatore e il locatario prevede che, oltre all'affitto dei locali al locatario, un certo numero di prestazioni di servizi vengono ad esso del pari fornite dal locatore. A titolo di corrispettivo, il locatario è tenuto a versare al locatore i canoni specificati nel contratto. Inoltre, in assenza di pagamento dei canoni da parte del locatario, il locatore ha il diritto di risolvere il contratto di locazione.
- 22 In tali circostanze, per poter considerare che l'insieme delle prestazioni che il locatore fornisce al locatario costituisce, dal punto di vista dell'IVA, una prestazione unica, occorre esaminare se, nella fattispecie, le prestazioni fornite costituiscono un'unica prestazione economica indissociabile, la cui divisione in più parti avrebbe carattere artificiale, oppure se esse siano costituite da una prestazione principale rispetto alla quale le altre prestazioni hanno carattere accessorio.
- 23 Ai fini di detto esame, il contenuto di un contratto di locazione può costituire un indizio importante per quanto riguarda la valutazione dell'unicità della prestazione. Nel procedimento principale, sembra che la ragione economica della conclusione di quest'ultimo risieda non soltanto nell'ottenimento del diritto di occupare i locali interessati, bensì anche nell'ottenimento, da parte del locatario, di un insieme di prestazioni di servizi. Quindi, tale contratto di locazione designa una prestazione unica, convenuta tra il locatore e il locatario. Va, peraltro, osservato che la locazione di beni immobili nonché le prestazioni di servizi ad essa collegati, come quelle menzionate al punto 8 della presente sentenza, possono oggettivamente costituire siffatta prestazione. Infatti, non si può apprezzare che l'ottenimento delle prestazioni di servizi in parola costituisca un fine a sé stante per il locatario medio di locali come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, ma costituisca piuttosto il mezzo per fruire, nelle migliori condizioni, della prestazione principale, cioè della locazione di superfici commerciali.
- 24 Certo, secondo la giurisprudenza della Corte, prestazioni di servizi come quelle di cui trattasi nel procedimento principale non rientrano necessariamente nella nozione di locazione di immobili, come prevista all'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva sull'IVA (v., in questo senso, sentenze del 13 luglio 1989, Henriksen, 173/88, Racc. pag. 2763, punto 14, e del 4 giugno 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Racc. pag. I-4629, punto 38). Nondimeno, ciò non significa assolutamente che tali prestazioni di servizi, che sono collegate alla locazione di immobili e la cui fornitura è prevista nell'ambito di un contratto di locazione, non possano costituire prestazioni accessorie o essere indissociabili dalla locazione.
- 25 Date queste premesse, anche se, nelle circostanze del procedimento principale, l'inclusione di prestazioni di servizi nel contratto di locazione in parola milita a favore dell'esistenza di una prestazione unica, occorre osservare che il solo fatto che una prestazione sia inclusa in un contratto di locazione non può, di per sé, costituire l'elemento determinante in tal senso. Così, nell'ipotesi in cui un contratto di locazione preveda l'inclusione di prestazioni le quali, per loro natura, non potrebbero essere oggettivamente considerate come indissociabili o accessorie rispetto alla prestazione principale di locazione di immobili, ma sarebbero indipendenti da essa, in quanto siffatte prestazioni presentano soltanto un nesso artificioso con tale prestazione principale, dette prestazioni non farebbero parte di una prestazione unica di locazione di beni immobili, esente dall'IVA. Nel procedimento principale, come si

è constatato al punto 23 della presente sentenza, l'ottenimento delle prestazioni di servizi di cui trattasi non appare tuttavia costituire un fine a sé stante per il locatario.

- 26 Per quanto riguarda il rilievo assunto dal fatto che un terzo possa, in linea di principio, fornire talune prestazioni di servizi, va osservato che l'esistenza di siffatta possibilità non è neanche essa, di per sé, determinante. Come risulta, infatti, dalla giurisprudenza della Corte, la possibilità che gli elementi di una prestazione unica siano, in altre circostanze, forniti separatamente è intrinseca al concetto di operazione unica composita, come risulta dal punto 15 della presente sentenza (v., in questo senso, ordinanza Purple Parking e Airparks Services, cit., punto 31).
- 27 Infine, per quanto riguarda l'ipotesi in cui le diverse prestazioni di servizi siano effettuate contro il corrispettivo di un canone globale, ma in cui talune di esse sono esenti dall'IVA come la prestazione principale, mentre altre sono soggette all'IVA in quanto prestazioni indipendenti, occorre, in siffatta eventualità, ripartire tra le diverse prestazioni di servizi gli oneri locativi ad esse relativi e stabilire qual è la parte di detti oneri che deve essere assoggettata all'IVA e quella che ne rimane esente.
- 28 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni presentate dichiarando che la direttiva sull'IVA deve essere interpretata nel senso che una locazione di beni immobili e le prestazioni di servizi ad essa collegate, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, possono costituire una prestazione unica sotto il profilo dell'IVA. Al riguardo, la facoltà concessa al locatore nel contratto di locazione, di risolverlo nel caso in cui il locatario non paghi gli oneri locativi, costituisce un indizio che milita a favore dell'esistenza di una prestazione unica, sebbene essa non costituisca, necessariamente, l'elemento determinante ai fini della valutazione dell'esistenza di siffatta prestazione. Per contro, la circostanza che talune prestazioni di servizi, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, possano, in linea di principio, essere fornite da un terzo, non permette di concludere che queste ultime non possano costituire, nelle circostanze del procedimento principale, una prestazione unica. Spetta al giudice del rinvio stabilire se, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla Corte nella presente sentenza e con riguardo alle circostanze particolari di detta controversia, le operazioni di cui trattasi siano a tal punto collegate tra loro che si debba ritenere che costituiscano una prestazione unica di locazione di beni immobili.

Sulle spese

- 29 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Sesta Sezione) dichiara:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che una locazione di beni immobili e le prestazioni di servizi ad essa collegate, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, possono costituire una prestazione unica sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto. Al riguardo, la facoltà concessa al locatore nel contratto di locazione, di risolverlo nel caso in cui il locatario non paghi gli oneri locativi, costituisce un indizio che milita a favore dell'esistenza di una prestazione unica, sebbene essa non costituisca, necessariamente, l'elemento determinante ai fini della valutazione dell'esistenza di siffatta prestazione. Per contro, la circostanza che talune prestazioni di servizi, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, possano, in linea di principio, essere fornite da un terzo, non permette di concludere che queste ultime non possano costituire, nelle circostanze del procedimento principale, una prestazione unica. Spetta al giudice del rinvio stabilire se, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla Corte nella presente sentenza e con riguardo alle circostanze particolari di detta controversia, le operazioni di cui trattasi siano a tal punto collegate tra loro che si debba ritenere che costituiscano una prestazione unica di locazione di beni immobili.

Firme

ALLEGATO 6 – Art. 50 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269

Decreto-legge del 30/09/2003 n. 269 -

Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 229 del 2 ottobre 2003 - supplemento ordinario

Articolo 50

(Disposizioni in materia di monitoraggio della spesa nel settore sanitario e di appropriatezza delle prescrizioni sanitarie)

Articolo 50 - (Disposizioni in materia di monitoraggio della spesa nel settore sanitario e di appropriatezza delle prescrizioni sanitarie)

in vigore dal 01/01/2007

Modificato da: Legge del 27/12/2006 n. 296 Articolo 1

1. Per potenziare il monitoraggio della spesa pubblica nel settore sanitario e delle iniziative per la realizzazione di misure di appropriatezza delle prescrizioni, nonché per l'attribuzione e la verifica del budget di distretto, di farmacovigilanza e sorveglianza epidemiologica, il Ministero dell'economia e delle finanze, con decreto adottato di concerto con il Ministero della salute e con la Presidenza del Consiglio dei ministri-Dipartimento per l'innovazione e le tecnologie, definisce i parametri della Tessera sanitaria (TS); il Ministero dell'economia e delle finanze cura la generazione e la progressiva consegna della TS, a partire dal 1 gennaio 2004, a tutti i soggetti già titolari di codice fiscale nonché ai soggetti che fanno richiesta di attribuzione del codice fiscale ovvero ai quali lo stesso è attribuito d'ufficio. La TS reca in ogni caso il codice fiscale del titolare, anche in codice a barre nonché in banda magnetica, quale unico requisito necessario per l'accesso alle prestazioni a carico del Servizio sanitario nazionale (SSN).

1-bis. Il Ministero dell'economia e delle finanze cura la generazione e la consegna della tessera sanitaria a tutti i soggetti destinatari, indicati al comma 1, entro il 31 marzo 2006.

2. Il Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero della salute, entro il 15 dicembre 2003 approva i modelli di ricettari medici standardizzati e di ricetta medica a lettura ottica, ne cura la successiva stampa e distribuzione alle aziende sanitarie locali, alle aziende ospedaliere e, ove autorizzati dalle regioni, agli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico ed ai policlinici universitari, che provvedono ad effettuare la consegna individuale a tutti i medici del SSN abilitati dalla regione ad effettuare prescrizioni, da tale momento responsabili della relativa custodia. I modelli equivalgono a stampati per il fabbisogno delle amministrazioni dello Stato.

3. Il modello di ricetta è stampato su carta filigranata ai sensi del decreto del Ministro della sanità 11 luglio 1988, n. 350, e, sulla base di quanto stabilito dal medesimo decreto, riproduce le nomenclature e i campi per l'inserimento dei dati prescritti dalle vigenti disposizioni in materia. Il vigente codice a barre è sostituito da un analogo codice che esprime il numero progressivo regionale di ciascuna ricetta; il codice a barre è stampato sulla ricetta in modo che la sua lettura ottica non comporti la procedura di separazione del tagliando di cui all'articolo 87 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196. Sul modello di ricetta figura in ogni caso un campo nel quale, all'atto della compilazione, è riportato sempre il numero complessivo dei farmaci ovvero degli accertamenti specialistici prescritti ovvero dei dispositivi di assistenza protesica e di assistenza integrativa. Nella compilazione della ricetta è sempre riportato il solo codice fiscale dell'assistito, in luogo del codice sanitario.

4. Le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere e, ove autorizzati dalle regioni, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico ed i policlinici universitari consegnano i ricettari ai medici del SSN di cui al

comma 2, in numero definito, secondo le loro necessita', e comunicano immediatamente al Ministero dell'economia e delle finanze, in via telematica, il nome, il cognome, il codice fiscale dei medici ai quali e' effettuata la consegna, l'indirizzo dello studio, del laboratorio ovvero l'identificativo della struttura sanitaria nei quali gli stessi operano, nonche' la data della consegna e i numeri progressivi regionali delle ricette consegnate. Con provvedimento dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalita' della trasmissione telematica.

5. Il Ministero dell'economia e delle finanze cura il collegamento, mediante la propria rete telematica, delle aziende sanitarie locali, delle aziende ospedaliere, degli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico e dei policlinici universitari di cui al comma 4, delle farmacie, pubbliche e private, dei presidi di specialistica ambulatoriale, delle strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa e degli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari, di seguito denominati, ai fini del presente articolo, "strutture di erogazione di servizi sanitari". Con provvedimento dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, sono stabiliti i parametri tecnici per la realizzazione del software certificato che deve essere installato dalle strutture di erogazione di servizi sanitari, in aggiunta ai programmi informatici dagli stessi ordinariamente utilizzati, per la trasmissione dei dati di cui ai commi 6 e 7; tra i parametri tecnici rientra quello della frequenza temporale di trasmissione dei dati predetti.

5-bis. Per le finalita' di cui al comma 1, a partire dal 1 luglio 2007, il Ministero dell'economia e delle finanze rende disponibile il collegamento in rete dei medici del SSN di cui al comma 2, in conformita' alle regole tecniche concernenti il Sistema pubblico di connettivita' ed avvalendosi, ove possibile, delle infrastrutture regionali esistenti, per la trasmissione telematica dei dati delle ricette al Ministero dell'economia e delle finanze e delle certificazioni di malattia all'INPS, secondo quanto previsto all'articolo 1, comma 149, della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o del Ministro delegato per le riforme e le innovazioni nella pubblica amministrazione, da emanare, entro il 30 aprile 2007, ai sensi del codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri della salute e del lavoro e della previdenza sociale, previo parere del Garante per la protezione dei dati personali, sentita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, sono definite le regole tecniche concernenti i dati di cui al presente comma e le modalita' di trasmissione. Ai fini predetti, il parere del Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione e' reso entro il 31 marzo 2007; in mancanza, il predetto decreto puo' essere comunque emanato. Con uno o piu' decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della salute, sono emanate le ulteriori disposizioni attuative del presente comma.

5-ter. Per la trasmissione telematica dei dati delle ricette di cui al comma 5-bis, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della salute, e' definito un contributo da riconoscere ai medici convenzionati con il SSN, per l'anno 2008, nei limiti di 10 milioni di euro. Al relativo onere si provvede utilizzando le risorse di cui al comma 12.

6. Le strutture di erogazione di servizi sanitari effettuano la rilevazione ottica e la trasmissione dei dati di cui al comma 7, secondo quanto stabilito nel predetto comma e in quelli successivi. Il Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della salute, stabilisce, con decreto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, le regioni e le date a partire dalle quali le disposizioni del presente comma e di quelli successivi hanno progressivamente applicazione. Per l'acquisto e l'installazione del software di cui al comma 5, secondo periodo, alle farmacie private di cui al primo periodo del medesimo comma e' riconosciuto un contributo pari ad euro 250, sotto forma di credito d'imposta fruibile anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9

luglio 1997, n. 241, successivamente alla data nella quale il Ministero dell'economia e delle finanze comunica, in via telematica alle farmacie medesime avviso di corretta installazione e funzionamento del predetto software. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi, nonche' del valore della produzione dell'imposta regionale sulle attivita' produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui all'articolo 63 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Al relativo onere, valutato in 4 milioni di euro per l'anno 2004, si provvede nell'ambito delle risorse di cui al comma 12.

7. All'atto della utilizzazione di una ricetta medica recante la prescrizione di farmaci, sono rilevati otticamente i codici a barre relativi al numero progressivo regionale della ricetta, ai dati delle singole confezioni dei farmaci acquistati nonche' il codice a barre della TS; sono comunque rilevati i dati relativi alla esenzione. All'atto della utilizzazione di una ricetta medica recante la prescrizione di prestazioni specialistiche ovvero dei dispositivi di assistenza protesica e di assistenza integrativa, sono rilevati otticamente i codici a barre relativi al numero progressivo regionale della ricetta nonche' il codice a barre della TS; sono comunque rilevati i dati relativi alla esenzione nonche' inseriti i codici del nomenclatore delle prestazioni specialistiche ovvero i codici del nomenclatore delle prestazioni di assistenza protesica ovvero i codici del repertorio dei prodotti erogati nell'ambito dell'assistenza integrativa. In ogni caso, e' previamente verificata la corrispondenza del codice fiscale del titolare della TS con quello dell'assistito riportato sulla ricetta; in caso di assenza del codice fiscale sulla ricetta, quest'ultima non puo' essere utilizzata, salvo che il costo della prestazione venga pagato per intero. In caso di utilizzazione di una ricetta medica senza la contestuale esibizione della TS, il codice fiscale dell'assistito e' rilevato dalla ricetta. Per la rilevazione dalla ricetta dei dati di cui al decreto attuativo del comma 5 del presente articolo, e' riconosciuto per gli anni 2006 e 2007 un contributo, nei limiti di 10 milioni di euro, da definire con apposita convenzione tra il Ministero dell'economia e delle finanze, il Ministero della salute e le associazioni di categoria interessate. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della salute, sentita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, sono definite le modalita' erogative. Al relativo onere si provvede utilizzando le risorse di cui al comma 12. Il Ministero dell'economia e delle finanze puo' prevedere periodi transitori, durante i quali, in caso di riscontro della mancata corrispondenza del codice fiscale del titolare della tessera sanitaria con quello dell'assistito riportato sulla ricetta, tale difformita' non costituisce impedimento per l'erogazione della prestazione e l'utilizzazione della relativa ricetta medica ma costituisce anomalia da segnalare tra i dati di cui al comma 8.

8. I dati rilevati ai sensi del comma 7 sono trasmessi telematicamente al Ministero dell'economia e delle finanze, entro il giorno 10 del mese successivo a quello di utilizzazione della ricetta medica, anche per il tramite delle associazioni di categoria e di soggetti terzi a tal fine individuati dalle strutture di erogazione dei servizi sanitari; il software di cui al comma 5 assicura che gli stessi dati vengano rilasciati ai programmi informatici ordinariamente utilizzati dalle strutture di erogazione di servizi sanitari, fatta eccezione, relativamente al codice fiscale dell'assistito, per le farmacie, pubbliche e private e per le strutture di erogazione dei servizi sanitari non autorizzate al trattamento del codice fiscale dell'assistito. Il predetto software assicura altresì che in nessun caso il codice fiscale dell'assistito possa essere raccolto o conservato in ambiente residente, presso le farmacie, pubbliche e private, dopo la conferma della sua ricezione telematica da parte del Ministero dell'economia e delle finanze.

8-bis. La mancata o tardiva trasmissione dei dati nel termine di cui al comma 8 e' punita con la sanzione amministrativa pecuniaria di 2 euro per ogni ricetta per la quale la violazione si e' verificata.

8-ter. Per le ricette trasmesse nei termini di cui al comma 8, la mancanza di uno o piu' elementi della ricetta di cui al decreto attuativo

del comma 5 del presente articolo e' punita con la sanzione amministrativa pecuniaria di 2 euro per ogni ricetta per la quale la violazione si e' verificata;

8-quater. L'accertamento della violazione di cui ai commi 8-bis e 8-ter e' effettuato dal Corpo della Guardia di finanza, che trasmette il relativo rapporto, ai sensi dell'articolo 17, primo comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689, alla direzione provinciale dei servizi vari competente per territorio, per i conseguenti adempimenti. Dell'avvenuta apertura del procedimento e della sua conclusione viene data notizia, a cura della direzione provinciale dei servizi vari, alla competente ragioneria provinciale dello Stato.

8-quinquies. Con riferimento alle ricette per le quali non risulta associato il codice fiscale dell'assistito, rilevato secondo quanto previsto dal presente articolo, l'azienda sanitaria locale competente non procede alla relativa liquidazione, fermo restando che, in caso di ricette redatte manualmente dal medico, il farmacista non e' responsabile della mancata rispondenza del codice fiscale rilevato rispetto a quello indicato sulla ricetta che fara' comunque fede a tutti gli effetti.

9. Al momento della ricezione dei dati trasmessi telematicamente ai sensi del comma 5-bis e del comma 8, il Ministero dell'economia e delle finanze, con modalita' esclusivamente automatiche, li inserisce in archivi distinti e non interconnessi, uno per ogni regione, in modo che sia assolutamente separato, rispetto a tutti gli altri, quello relativo al codice fiscale dell'assistito. Con provvedimento dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero della salute, adottato entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabiliti i dati che le regioni, nonche' i Ministeri e gli altri enti pubblici di rilevanza nazionale che li detengono, trasmettono al Ministero dell'economia e delle finanze, con modalita' telematica, nei trenta giorni successivi alla data di emanazione del predetto provvedimento, per realizzare e diffondere in rete, alle regioni e alle strutture di erogazione di servizi sanitari, l'allineamento dell'archivio dei codici fiscali con quello degli assistiti e per disporre le codifiche relative al prontuario farmaceutico nazionale e al nomenclatore ambulatoriale nonche' al nomenclatore delle prestazioni di assistenza protesica e al repertorio dei prodotti erogati nell'ambito dell'assistenza integrativa.

10. Al Ministero dell'economia e delle finanze non e' consentito trattare i dati rilevati dalla TS degli assistiti; allo stesso e' consentito trattare gli altri dati di cui al comma 7 per fornire periodicamente alle regioni gli schemi di liquidazione provvisoria dei rimborsi dovuti alle strutture di erogazione di servizi sanitari. Gli archivi di cui al comma 9 sono resi disponibili all'accesso esclusivo, anche attraverso interconnessione, alle aziende sanitarie locali di ciascuna regione per la verifica ed il riscontro dei dati occorrenti alla periodica liquidazione definitiva delle somme spettanti, ai sensi delle disposizioni vigenti, alle strutture di erogazione di servizi sanitari. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero della salute, da emanare entro il 31 marzo 2007, sono definiti i dati, relativi alla liquidazione periodica dei rimborsi erogati alle strutture di erogazione di servizi sanitari, che le aziende sanitarie locali di ogni regione trasmettono al Ministero dell'economia e delle finanze, nonche' le modalita' di trasmissione. Con protocollo approvato dal Ministero dell'economia e delle finanze, dal Ministero della salute d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano e dalle regioni, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, sono stabiliti i dati contenuti negli archivi di cui al comma 9 che possono essere trasmessi al Ministero della salute e alle regioni, nonche' le modalita' di tale trasmissione.

10-bis. Fuori dai casi previsti dal presente articolo, i dati delle ricette resi disponibili ai sensi del comma 10 rilevano a fini di responsabilita', anche amministrativa o penale, solo previo riscontro del documento cartaceo dal quale gli stessi sono tratti.

11. L'adempimento regionale, di cui all'articolo 52, comma 4, lettera a), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ai fini dell'accesso all'adeguamento

del finanziamento del SSN per gli anni 2003, 2004 e 2005, si considera rispettato dall'applicazione delle disposizioni del presente articolo. Tale adempimento s'intende rispettato anche nel caso in cui le regioni e le province autonome dimostrino di avere realizzato direttamente nel proprio territorio sistemi di monitoraggio delle prescrizioni mediche nonche' di trasmissione telematica al Ministero dell'economia e delle finanze di copia dei dati dalle stesse acquisiti, i cui standard tecnologici e di efficienza ed effettivita', verificati d'intesa con il Ministero dell'economia e delle finanze, risultino non inferiori a quelli realizzati in attuazione del presente articolo. Con effetto dal 1 gennaio 2004, tra gli adempimenti cui sono tenute le regioni, ai fini dell'accesso all'adeguamento del finanziamento del SSN relativo agli anni 2004 e 2005, e' ricompresa anche l'adozione di tutti i provvedimenti che garantiscono la trasmissione al Ministero dell'economia e delle finanze, da parte delle singole aziende sanitarie locali e aziende ospedaliere, dei dati di cui al comma 4.

12. Per le finalita' di cui al presente articolo e' autorizzata la spesa di 50 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2003. Al relativo onere si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 2003-2005, nell'ambito dell'unita' previsionale di base di conto capitale "Fondo speciale" dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per l'anno 2003, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al medesimo Ministero. Il Ministro dell'economia e delle finanze e' autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

13. Con decreti di natura non regolamentare del Ministro per l'innovazione e le tecnologie, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, con il Ministro dell'interno e con il Ministro della salute, sentita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, sono stabilite le modalita' per il successivo e progressivo assorbimento, senza oneri aggiuntivi a carico del bilancio dello Stato, della TS nella carta di identita' elettronica o nella carta nazionale dei servizi di cui all'articolo 52, comma 9, della [legge 27 dicembre 2002, n. 289](#).

13-bis. Il contributo di cui al comma 6 e' riconosciuto anche alle farmacie pubbliche con le modalita' indicate dallo stesso comma. Al relativo onere, valutato in euro 400.000,00 per l'anno 2005, si provvede utilizzando le risorse di cui al comma 12.

[Torna al sommario](#)

CAPITOLO 11

Le novità in materia di lavoro e di previdenza nella legge 29 dicembre 2022, n. 197

(c.d. legge di bilancio 2023)

Per dovere di esaustività, infine, si segnalano le novità in materia di lavoro e di previdenza previste dalla legge di bilancio 2023 suscettibili di interessare la categoria dei MMG con specifico riguardo al personale dipendente.

11.1 - Esonero contributivo per le assunzioni dei soggetti beneficiari del Reddito di cittadinanza (RdC) effettuate nel periodo di imposta 2023 – Art. 1, commi 294, 295 e 296

Al fine di promuovere l’inserimento stabile nel mercato del lavoro dei soggetti beneficiari del RdC, è riconosciuto - in favore dei datori di lavoro privati che, nell’anno 2023, assumono soggetti beneficiari del RdC con contratto di lavoro a tempo indeterminato - l’esonero totale (100%) dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico.

Tale esonero contributivo è fruibile anche in relazione alle trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuati nell’anno 2023, ed è spettante:

- ⇒ nel limite massimo di importo pari a €. 8.000 su base annua - riparametrato e applicato su base mensile – per un periodo massimo di n. 12 mesi²⁸;
- ⇒ in alternativa all’esonero previsto dall’art. 8 del d.L. n. 4/2019 per l’assunzione dei percettori del RdC²⁹.

La predetta misura agevolativa, per espressa disposizione normativa, non è applicabile ai rapporti di lavoro domestico.

²⁸ Dal predetto esonero sono esclusi i premi ed i contributi dovuti all’Inail e ferma restando l’aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

²⁹ Il richiamato art. 8 del d.L. n. 4 del 2019 – istitutivo del RdC – prevede, a favore dei datori di lavoro privati che assumono con contratto a tempo determinato, indeterminato o apprendistato, percettori del RdC, l’esonero dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali a carico del datore di lavoro e del lavoratore nel limite dell’importo mensile del RdC percepito dal lavoratore e, comunque, non inferiore a €. 780,00 mensili.

La durata dell’esonero è pari alla differenza fra le 18 mensilità e le mensilità già godute del RdC e, comunque, non inferiore a n. 5 mesi. Per accedere al beneficio, inoltre, i datori di lavoro devono conseguire un incremento occupazionale netto del numero dei dipendenti a tempo indeterminato.

Qualora l’assunzione consegua ad un percorso formativo, svolto a cura di un ente accreditato, la misura dell’incentivo spetta per il 50% al datore di lavoro e per il 50% all’ente di formazione.

In tale ipotesi, la durata minima dell’incentivo è pari a 6, anziché 5, mensilità.

Se, infine, l’assunzione ha luogo con la mediazione di una Agenzia per il lavoro, alla stessa Agenzia sarà riconosciuto il 20% dell’incentivo.

11.2 - Esonero contributivo per l'assunzione di giovani di età inferiore ai 36 anni – Art. 1, comma 297

Con il preciso intento di promuovere l'occupazione giovanile stabile, l'art. 1, comma 297, della L. n. 197 del 2022, dispone l'estensione dell'esonero contributivo totale:

- ⇒ alle nuove assunzioni a tempo indeterminato; nonché
- ⇒ alle trasformazioni di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato;

effettuate nell'anno 2023 per i soggetti di età inferiore ai 36 anni.

L'esonero in questione è riconosciuto nella misura del 100% dei contributi previdenziali dovuti dal datore di lavoro privato nel limite massimo di:

- ⇒ €. 8.000 annui, per le nuove assunzioni a tempo indeterminato;
- ⇒ €. 6.000 annui, per le trasformazioni di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato

L'esonero dalla contribuzione è disposto per un periodo massimo di 36 mesi.

11.3 - Esonero contributivo per la promozione dell'occupazione giovanile – Art. 1, comma 298

L'esonero contributivo totale viene esteso alle nuove assunzioni di donne lavoratrici, effettuate nell'anno 2023.

L'esonero è riconosciuto nella misura del 100% dei contributi previdenziali dovuti dal datore di lavoro – in luogo del 50% previsto dalla normativa a regime – e nel limite massimo di importo pari a €. 8.000, per la durata di n. 12 mesi, in caso di assunzioni effettuate nell'anno 2023.

ALLEGATI

ALLEGATO 1 – L. 29.12.2022 n. 197 - Art. 1 comma 55

Legge del 29/12/2022 n. 197 -

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022 - supplemento ordinario

[Articolo 1-com55](#)

Articolo 1 Comma 55 -

In vigore dal 01/01/2023

55. Per il solo anno 2023, i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito stabilite dall'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali, calcolata con l'aliquota del 15 per cento su una base imponibile, comunque non superiore a 40.000 euro, pari alla differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo d'importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5 per cento di quest'ultimo ammontare.

[Torna al sommario](#)

ALLEGATO 2 – L. 29.12.2022 n. 197 - Art. 1 comma 294

Legge del 29/12/2022 n. 197 -

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022 - supplemento ordinario

Articolo 1-com294

Articolo 1 Comma 294 -

In vigore dal 01/01/2023

294. Al fine di promuovere l'inserimento stabile nel mercato del lavoro dei beneficiari del reddito di cittadinanza di cui agli articoli da 1 a 13 del decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26, ai datori di lavoro privati che, dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, assumono tali soggetti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e' riconosciuto, per un periodo massimo di dodici mesi, l'esonero dal versamento del 100 per cento dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, nel limite massimo di importo pari a 8.000 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile. Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche. L'esonero non si applica ai rapporti di lavoro domestico.

[Torna al sommario](#)

ALLEGATO 3 – L. 29.12.2022 n. 197 - Art. 1 comma 295

Legge del 29/12/2022 n. 197 -

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022 - supplemento ordinario

Articolo 1-com295

Articolo 1 Comma 295 -

In vigore dal 01/01/2023

295. L'esonero di cui al comma 294 e' riconosciuto anche per le trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuate dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023.

[Torna al sommario](#)

ALLEGATO 4 – L. 29.12.2022 n. 197 - Art. 1 comma 296

Legge del 29/12/2022 n. 197 -

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022 - supplemento ordinario

[Articolo 1-com296](#)

Articolo 1 Comma 296 -

In vigore dal 01/01/2023

296. L'esonero di cui ai commi 294 e 295 e' alternativo all'esonero di cui all'articolo 8 del decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26.

[Torna al sommario](#)

ALLEGATO 5 – L. 29.12.2022 n. 197 - Art. 1 comma 297

Legge del 29/12/2022 n. 197 -

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022 - supplemento ordinario

Articolo 1-com297

Articolo 1 Comma 297 -

In vigore dal 01/01/2023

297. Al fine di promuovere l'occupazione giovanile stabile, le disposizioni di cui al comma 10 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, si applicano anche alle nuove assunzioni a tempo indeterminato e alle trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuate dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023. Per le assunzioni di cui al primo periodo, il limite massimo di importo di 6.000 euro di cui al comma 10 dell'articolo 1 della predetta legge n. 178 del 2020 e' elevato a 8.000 euro.

[Torna al sommario](#)

ALLEGATO 6 – L. 29.12.2022 n. 197 - Art. 1 comma 298

Legge del 29/12/2022 n. 197 -

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022 - supplemento ordinario

[Articolo 1-com298](#)

Articolo 1 Comma 298 -

In vigore dal 01/01/2023

298. Al fine di promuovere le assunzioni di personale femminile, le disposizioni di cui al [comma 16 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2020, n. 178](#), si applicano anche alle nuove assunzioni di donne lavoratrici effettuate dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023.

Per le assunzioni di cui al primo periodo, il limite massimo di importo di 6.000 euro di cui al [comma 16 dell'articolo 1 della predetta legge n. 178 del 2020](#) e' elevato a 8.000 euro.

[Torna al sommario](#)

Roma, 5 settembre 2023

Commissione – Fisco F.I.M.M.G.

Commissione Fisco Fimmg

Settembre 2023