



**COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE E
PROPOSTE DI RIFORMA**

Circolare n.13 del 10 luglio 2001

Via G. Paisiello, 24 – 00198 Roma
tel.: 06/85236387 (fax 06/85236390) - c.f.:80459660587
www.consrag.it - fondazionelucapacioli@consrag.it

SOMMARIO

Premessa	pag. 4
A - Aspetti problematici	
A.1 Attività non inquadrabili tra quelle parasubordinate	pag. 4
A.2 Collaboratori che esercitano attività professionali	pag. 5
<i>A.2.1 Il problema dei professionisti amministratori e sindaci di società</i>	pag. 5
<i>A.2.2 Gli anomali effetti della riforma sull'ambito soggettivo di applicazione dell'Iva e sulla determinazione del reddito d'impresa del committente</i>	pag. 7
<i>A.2.3 I problemi sorti sul versante assicurativo e previdenziale</i>	pag. 9
A.3 I problemi dei rimborsi delle spese di trasferta	pag. 12
A.4 Le incertezze interpretative e le distorsioni sistematiche riguardanti i redditi di collaborazione coordinata e continuativa prodotti da non residenti	pag. 14
B - Proposte di soluzione dei problemi ancora aperti	
B.1 Ritorno alla precedente classificazione reddituale	pag. 16
B.2 Estensione agli amministratori di società delle agevolazioni per le stock options	pag. 17

B.3 Attrazione nell'ambito dell'attività professionale esercitata dal collaboratore	pag. 17
B.4 Collegamento dell'imposizione dei redditi di collaborazione prodotti dai non residenti con le attività svolte nel territorio dello Stato	pag. 18
Appendice - Proposta di modifica legislativa	pag. 19

Premessa

Com'è noto, l'articolo 34 della legge 21 novembre 2000, n. 342, ha recentemente modificato la disciplina fiscale dei redditi derivanti dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa: da un lato ne è stata ridefinita la nozione, pur in assenza di una corrispondente revisione della nozione giuslavoristica (non essendo stato approvato il d.d.l. "Smuraglia"); dall'altro, è stata modificata la disciplina fiscale applicabile ai detti redditi, per effetto dello "spostamento" degli stessi dalla categoria dei redditi di lavoro autonomo a quella dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

L'intervento normativo sulla disciplina fiscale delle collaborazioni coordinate e continuative ha sollevato problemi di ordine sia sistematico che operativo, senza, peraltro, eliminare i profili di incertezza che già si ponevano nella vigenza della precedente disciplina.

A - Aspetti problematici

Si riassumono di seguito i principali aspetti problematici che si pongono in seguito all'introduzione della riforma in discorso, della quale gli operatori non sentivano assolutamente il bisogno, e le criticità preesistenti che la detta riforma ha ulteriormente acuito.

A.1 Attività non inquadrabili tra quelle parasubordinate

Sotto il profilo sistematico, le prime perplessità nascono dall'inserimento, nella nozione fiscale di collaborazione coordinata e continuativa quale attività produttiva di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di attività che non presentano i requisiti tipici della parasubordinazione. Si pensi, in particolare, alle attività degli amministratori e dei sindaci di società, indicate dalla norma fiscale quali fattispecie tipiche di collaborazione coordinata e continuativa e che, giustamente, il d.d.l. "Smuraglia" sottraeva invece, ai fini giuslavoristici, alla disciplina propria delle collaborazioni. In tal caso si è in presenza di incarichi e prestazioni caratterizzati da una elevata autonomia funzionale rispetto agli interessi dei soggetti committenti, che rende difficile, sotto il profilo sistematico, estendere a tali collaboratori i meccanismi retributivi tipici del lavoro dipendente.

Particolarmente significativa è, a tale riguardo, l'affermazione contenuta nella circolare ministeriale n.207/E del 2000, in base alla quale sono applicabili anche ai sindaci di società i meccanismi premiali delle *stock options*, dei quali appare molto dubbia la legittimità civilistica, basandosi su una cointeressenza tra società e collaboratore che appare illecito prospettare nei confronti dei detti sindaci e apparendo in contrasto con il disposto dell'articolo 2402 del codice civile, che stabilisce che la retribuzione annuale dei sindaci deve essere stabilita nell'atto costitutivo o, in mancanza, deve essere determinata dall'assemblea all'atto della nomina per l'intero periodo di durata del loro ufficio.

A.2 Collaboratori che esercitano attività professionali

La nuova disciplina ha, inoltre, notevolmente aggravato il problema della distinzione e dei rapporti tra attività di collaborazione *tout court*, produttive di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, e attività di collaborazione rientranti nell'oggetto dell'attività professionale abitualmente esercitata dal contribuente, come tali produttive di redditi che continuano a costituire componenti del reddito professionale di quest'ultimo. Tale distinzione rileva, infatti, dopo la riforma non più soltanto ai fini della individuazione delle modalità di determinazione del suddetto reddito, ma proprio ai fini della corretta qualificazione fiscale dello stesso, dalla quale vengono a dipendere anche l'assoggettabilità ad Iva e la corretta individuazione del trattamento previdenziale.

A.2.1 Il problema dei professionisti amministratori e sindaci di società

Il Ministero delle Finanze, con la risoluzione 16 settembre 1975, n. 9/2154 e la circolare n.8/8/100 del 30 gennaio 1982, aveva dapprima negato che le attività di amministratore, revisore o sindaco svolte da esercenti una professione avessero “*un autonomo rilievo, agli effetti della determinazione del reddito, rispetto alle attività derivanti dall'esercizio tipico della professione, nel senso che le prime, al pari delle seconde delle quali hanno la stessa fisionomia fondamentale, rappresentano l'estrinsecazione di prestazioni che trovano la loro ragione d'essere nella qualifica professionale posseduta dal soggetto che le esercita*”. Successivamente tale orientamento è stato contraddetto radicalmente dallo stesso Ministero, il quale ha affermato che l'attività di amministratore va considerata sempre produttiva di redditi di collaborazione coordinata e continuativa qualun-

que sia l'attività professionale svolta dal detto amministratore. Tale affermazione è stata alcune volte fondata sulla considerazione che si tratta di un'attività "tipizzata", non rientrante, quindi, tra quelle per le quali la norma prevedeva la possibilità dell'attrazione al reddito professionale (in tal senso la circolare n.77 del 24 dicembre 1992 e la risoluzione n.130/E del 2 giugno 1995) ed altre volte sulla circostanza che per l'espletamento dell'incarico di amministratore non sarebbe necessario attingere a specifiche conoscenze professionali (vedi circolare n.97/E del 9 aprile 1998, paragrafo 3.4.). Peraltro, tali affermazioni sono state in parte contraddette dalla costante presa di posizione ministeriale (si veda, per tutte, la circolare n.188/E del 16 luglio 1998, risposta n.2 in materia di IRAP) secondo la quale l'attività di sindaco o di revisore, anch'essa compresa tra quelle "tipizzate", rientrerebbe, invece, nell'ambito dell'attività professionale esercitata dai ragionieri e dai dottori commercialisti.

Dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina in esame, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n.58/E del 18 giugno 2001 (risposta n.1.8), ha ribadito l'interpretazione secondo la quale "al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata bisognerà valutare se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata". Nella detta circolare non si fa esplicito riferimento all'attività degli amministratori di società, a differenza di quanto avvenuto, sulla base delle stesse considerazioni, nell'audizione del 14 febbraio 2001 presso la Commissione finanze della Camera, nel corso della quale il Sottosegretario *pro-tempore* affermò, su indicazione dell'Agenzia delle entrate, che tale attività doveva in ogni caso considerarsi come attività di collaborazione coordinata e continuativa *tout court*, indipendentemente dall'eventuale attività professionale abitualmente esercitata dal soggetto stesso. Ciò nonostante la norma in esame non richiama, ai fini della ricomprensione dell'attività nell'ambito di quelle professionali, una sorta di "esclusiva" per l'esercizio della stessa e che gli ordinamenti professionali, quanto meno dei ragionieri e dei dottori commercialisti, stabiliscano che rientrano nell'esercizio della professione anche le attività di amministrazione di aziende.

Sempre in base alla stessa circolare (risposta 1.9) l'attività di sindaco o revisore di enti sarebbe invece riconducibile all'attività professionale - e

come tale produttiva di un reddito fiscalmente qualificabile quale reddito di lavoro autonomo - ove svolta da un ragioniere o da un dottore commercialista, mentre non assumerebbe alcuna rilevanza, in mancanza dell'iscrizione all'albo dei ragionieri o dei dottori commercialisti, la semplice iscrizione nel registro dei revisori contabili.

In tal modo, oltre a permanere la rilevata opinabilità e contraddittorietà delle pronunce ministeriali, sussiste la necessità di determinare, caso per caso, se le attività di collaborazione coordinata e continuativa rientrano o meno nell'oggetto dell'arte o professione, determinazione che sarà sicuramente fonte di incertezze operative e di conseguenti controversie che sfoceranno, inevitabilmente, in sede contenziosa.

A.2.2 Gli anomali effetti della riforma sull'ambito soggettivo di applicazione dell'IVA e sulla determinazione del reddito d'impresa del committente

Dalle affermazioni ministeriali sopra ricordate sono derivate rilevanti conseguenze anche sul piano dell'imposta sul valore aggiunto e della contribuzione previdenziale, anche a causa delle poco felici formulazioni normative.

Sotto il profilo Iva, si ricorda che l'articolo 5, comma 2, del d.p.r. n. 633 del 1972 – rimasto invariato, pure a seguito delle modifiche normative operate in materia di imposte sui redditi – dispone che “*non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ... rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo*”. In base alla lettera della suddetta disposizione, risulterebbero tuttora incluse nell'ambito di applicazione dell'Iva tutte le prestazioni di servizi inerenti a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa rese da soggetti Iva, in quanto l'esercizio abituale di un'attività professionale sembrerebbe sufficiente ad attrarre a tassazione le prestazioni inerenti a ogni eventuale rapporto di collaborazione coordinata e continuativa intrattenuto dal soggetto Iva, a prescindere dalla circostanza che si tratti di incarichi rientranti o meno nell'oggetto della professione abitualmente esercitata (cfr. in tal senso la circolare ministeriale n. 178/E del 6 luglio 1995). L'amministrazione finanziaria ha, tuttavia, affermato - nella circolare n. 207/E del 16 novembre 2000 - che le prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa non rientranti nell'oggetto della professione esercitata non risultano comunque imponibili ai fini Iva –

neanche se poste in essere da un soggetto che esercita per professione abituale un'altra attività di lavoro autonomo- *“in quanto, sulla base dei principi generali in materia di imposta sul valore aggiunto, ricavabili dalla legislazione nazionale e comunitaria, un'attività di lavoro dipendente o assimilata non è idonea a incardinare il presupposto soggettivo di applicazione del tributo. Pertanto, alla luce delle nuove disposizioni, l'articolo 5 del d.p.r. n. 633 del 26 ottobre 1972 deve essere interpretato nel senso che restano assoggettate all'imposta sul valore aggiunto le sole prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che rientrano nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale.”*. Di conseguenza, le prestazioni inerenti all'ufficio di amministratore da chiunque rese (dunque anche da un ragioniere o da un dottore commercialista) darebbero sempre luogo a un reddito di lavoro dipendente e non dovrebbero essere assoggettate a Iva, mentre le prestazioni inerenti all'ufficio di sindaco rese da un ragioniere o da un dottore commercialista darebbero luogo a un reddito da attività professionale e, in quanto rientranti nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale, sarebbero assoggettabili a imposta sul valore aggiunto.

Tali conclusioni sono state fortemente contrastate dai commentatori che sono intervenuti in merito, in considerazione del richiamato contrasto con il tenore letterale della normativa Iva, che è rimasta invariata, e della loro contraddittorietà rispetto alle conclusioni raggiunte dall'Agenzia delle entrate in materia di reddito d'impresa.

Infatti, nella Circolare ministeriale n. 5/E del 26 gennaio 2001 (risposta 10) l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la disposizione dell'articolo 121-bis, comma 1, lett.a), n.2, del t.u.i.r., in base alla quale sono integralmente deducibili le spese relative ai veicoli dati in uso promiscuo ai “dipendenti” per la maggior parte del periodo d'imposta, non si applica qualora i detti veicoli siano utilizzati da collaboratori coordinati e continuativi. Ciò in quanto l'assimilazione dei relativi redditi a quelli di lavoro dipendente concerne le modalità di determinazione del reddito del collaboratore ma “non si configura quale assimilazione delle due tipologie di rapporto di lavoro a tutti gli effetti di legge”. Tali motivazioni non appaiono, però, in linea con quelle che hanno indotto la stessa Agenzia, nella citata circolare n.207/E del 2000, ad affermare la non imponibilità ai fini dell'Iva delle prestazioni di collaborazione in esame (non rientranti

nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale). In pratica, il mero mutamento della qualificazione ai fini reddituali delle attività di collaborazione nell'un caso (redditi di impresa) è stato ritenuto tale da non comportare modifiche sostanziali nella restante normativa (nonostante il principio, sempre affermato, dell'applicabilità ai redditi assimilati di tutti i richiami al lavoro dipendente operati nella normativa riguardante le imposte sui redditi), mentre nell'altro caso (Iva) è stato considerato di rilevanza tale da provocare addirittura un mutamento del presupposto soggettivo di applicazione di un diverso tributo.

A.2.3 I problemi sorti sul versante assicurativo e previdenziale

Anche l'INAIL si è pronunciata sulla definizione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, affermando, nella circolare n. 32 dell'11 aprile 2000, che sono inclusi nell'area della parasubordinazione, e come tali compresi nell'obbligo assicurativo:

- a) i sindaci e i revisori *“allorché il relativo ufficio sia affidato a soggetti per i quali l'ordinamento della professione non preveda espressamente lo svolgimento di detta funzione. Così, ad esempio, è da ritenersi assoggettato all'obbligo assicurativo l'avvocato che espliciti tale funzione, in quanto l'attività di sindaco non risulta espressamente prevista dall'ordinamento professionale forense (circ. min. n. 97/E del 9 aprile 1998). Diversamente è da dirsi per i dottori commercialisti e ragionieri e periti commerciali, per i quali i relativi ordinamenti professionali indicano tale attività fra quelle proprie della professione. Né a diverse conclusioni pare possa pervenirsi pure a seguito dell'istituzione del Registro dei revisori contabili, posto che l'iscrizione in detto registro dà esclusivamente diritto all'uso del titolo di 'revisore contabile', ma non introduce una nuova figura professionale (circ. min. n. 108/E del 3 maggio 1996);*
- b) gli amministratori di società *“in quanto i rapporti intrattenuti sono da ricondurre nell'ambito delle collaborazioni coordinate e continuative, anche qualora i relativi incarichi siano ricoperti da dottori commercialisti o da ragionieri, trattandosi di attività che, neppure per questi ultimi, rientrano nell'oggetto 'proprio' dell'attività svolta (Circ. min. n. 97/E del 9 aprile 1998 e n. 141/E del 4 giugno 1998)”, mentre “sono da ritenersi esclusi dall'area della parasubordinazione gli amministratori delegati ai quali il Consiglio di amministra-*

zione abbia conferito tutti i poteri di gestione, il cui ruolo tende a coincidere con quello dell'imprenditore non essendo soggetti a quest'ultimo nemmeno nella forma attenuata del coordinamento continuativo. Diversamente, si tratterà di collaborazione coordinata qualora essi siano tenuti a rispettare un mandato ordinario da parte del Consiglio di amministrazione, con l'obbligo di riferire circa l'attività amministrativa";

- c) *i componenti di collegi e commissioni "semprechè ricorrano i requisiti e le condizioni di legge già declinate. Un'eccezione a tale principio, peraltro riconducibile alle motivazioni ... espresse per i dottori commercialisti che svolgono attività di sindaco, è stata introdotta con le istruzioni ministeriali di cui al decreto del 30 marzo 1998, allegate al mod. UNICO, con le quali si è affermato, a titolo di esempio, che l'attività prestata dai geometri in qualità di componenti del Consiglio nazionale o dei Collegi provinciali dell'Ordine di appartenenza si considera rientrante in quella principale dagli stessi svolta in via autonoma".*

In pratica, le incertezze e le complessità sorte in campo fiscale si riflettono sulla individuazione del trattamento al quale i relativi compensi devono essere assoggettati ai fini della contribuzione assicurativa.

I problemi si aggravano ulteriormente se si passa al campo della contribuzione ai fini previdenziali, soprattutto con riferimento alle attività degli amministratori di società, i quali, a seguito del richiamato orientamento dell'Agenzia delle entrate, sarebbero tenuti a versare i contributi non alle Casse private costituite dagli stessi professionisti, bensì all'INPS.

Nonostante la rilevata neutralità della riqualificazione fiscale dei redditi di collaborazione rispetto al profilo contributivo - neutralità sottolineata nel corso dell'esame alla Camera del disegno di legge C 7184 sulle collaborazioni coordinate e continuative e ribadita in un ordine del giorno accolto dal Governo nella seduta del 4 ottobre 2000 - , l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate richiamata al precedente paragrafo 2.1. dovrebbe, infatti, comportare l'obbligo per i detti amministratori di società di versare i contributi all'apposita gestione previdenziale separata istituita presso l'INPS anche in tutti i casi in cui sia esercitata un'attività artistica o professionale (anche se l'INPS – nella circolare 7 febbraio 2001, n. 32 – ha escluso, in modo generico, che la nuova formulazione dell'articolo 47,

comma 1, lett. *c-bis*), del t.u.i.r. modifichi in modo sostanziale il previgente sistema “*in ordine all’esclusione, dal regime fiscale e contributivo delle collaborazioni coordinate e continuative, delle fattispecie nelle quali gli uffici o le attività rientrano nell’oggetto della professione esercitata dal soggetto*”). Tale situazione ha provocato la violenta reazione di tutti gli ordini professionali e delle loro Casse di previdenza e aveva indotto la Commissione finanze della Camera ad approvare, nello scorso mese di febbraio, con il parere favorevole del Governo, la risoluzione n.7-01047, che impegnava quest’ultimo ad adottare “*i provvedimenti attuativi e le circolari interne necessarie per garantire che la nuova disciplina fiscale dei redditi da collaborazione coordinata e continuativa non abbia alcun rilievo rispetto al vigente regime previdenziale e contributivo*”, soprattutto al fine di non alterare gli equilibri finanziari degli enti previdenziali di settore e di non danneggiare i professionisti, che vedrebbero ingiustificatamente frammentate le proprie posizioni previdenziali.

Successivamente, nel corso di un incontro tenutosi il 24 aprile 2001 tra i vertici delle Casse di previdenza dei professionisti e i rappresentanti del Ministero del Lavoro, era stata formulata l’ipotesi di introdurre una modifica legislativa al fine di chiarire che le stesse Casse erano destinatarie dei contributi sui compensi per gli incarichi di amministratore e sindaco “*riconducibili all’attività professionale*”. Tale modifica, che non avrebbe comunque risolto tutti i dubbi interpretativi, si sarebbe dovuta inserire nel decreto legge n.158 del 3 maggio 2001, riguardante la riapertura della possibilità di scelta del sistema di calcolo contributivo per i trattamenti pensionistici, ma così non è stato e il problema è quindi rimasto aperto.

Un altro problema insorto a seguito della riforma in esame è quello concernente il calcolo della base imponibile contributiva, considerato che, ai sensi del secondo comma dell’articolo 48 del t.u.i.r. (applicabile in virtù del richiamo contenuto nel successivo articolo 48-*bis*), non concorrono a formare il reddito, tra gli altri, i contributi previdenziali e assistenziali versati dal committente o dal collaboratore per effetto di disposizioni di legge, i quali, a loro volta, vanno determinati sulla stessa base imponibile fiscale. Tale incongruenza, fonte di complicazioni operative, è stata sottoposta dall’INPS all’attenzione del Ministero del Lavoro, affinché venga stabilito, in analogia a quanto stabilito per i lavoratori dipendenti

dall'articolo 6 del d.lgs. n. 314 del 1997, che le somme in discorso, ai fini dell'imposizione contributiva, vanno considerate al lordo dei contributi stessi. In attesa delle determinazioni ministeriali, delle quali ad oggi non si ha ancora notizia, lo stesso Istituto, con la già citata circolare n.32 del 2001, ha autorizzato i committenti interessati *“a corrispondere, in via provvisoria e salvo eventuali conguagli, i contributi previdenziali sugli emolumenti erogati, determinati ai sensi dell'articolo 48 del t.u.i.r., ma al lordo della quota del contributo a carico dei collaboratori”*. Anche tale questione non è stata, quindi, risolta e continua a generare notevoli incertezze operative.

A.3 Il problema dei rimborsi delle spese di trasferta

Mentre l'abrogato primo periodo del comma 8 dell'articolo 50 del t.u.i.r. escludeva da tassazione, nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, i rimborsi delle spese, analiticamente documentate, di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate dal collaboratore fuori dal territorio del comune del proprio domicilio fiscale o, se diverso, della propria dimora abituale, l'articolo 48, comma 5, del t.u.i.r., ora applicabile, detta più restrittive disposizioni e prevede, in particolare, che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente i rimborsi di spese documentate di viaggio, vitto e alloggio effettuate per trasferte fuori dal territorio comunale, per tale intendendosi quello in cui è ubicata la sede del datore di lavoro. Quindi, mentre nel previgente regime erano intassabili, per il collaboratore, i rimborsi delle spese di trasferta al di fuori del comune in cui il collaboratore stesso aveva la propria residenza (cfr. la circolare ministeriale n. 8 del 20 gennaio 1982), nel regime attuale l'intassabilità copre solo i rimborsi spese relativi a trasferte in comuni diversi da quello in cui ha sede il committente.

Nel tentativo di esplicitare il dato normativo, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, ha precisato che le indennità di trasferta che concorrono a formare il reddito imponibile del collaboratore sono *“quelle corrisposte allorquando il dipendente sia chiamato a svolgere una attività fuori **dalla sede naturale in cui è tenuto contrattualmente a svolgere il proprio lavoro** e, pertanto, non potranno più essere dedotti dal reddito dei collaboratori i rimborsi delle spese sostenute per il raggiungimento della sede di lavoro.”*

La questione ha suscitato notevoli e giustificate preoccupazioni in alcune categorie di collaboratori, quali gli amministratori e i sindaci di società. Ciò in quanto, da un lato, l'ufficio ricoperto da tali soggetti non consente di identificare con immediatezza la sede naturale con la sede legale della società o dell'ente associativo (le riunioni del consiglio di amministrazione o del collegio sindacale potrebbero svolgersi in qualunque luogo o potrebbero essere effettuate in videoconferenza, senza necessità di spostamenti fisici dal domicilio del collaboratore) e, dall'altro, in quanto l'ufficio discende da una nomina effettuata dall'organo preposto e, quindi, normalmente non esistono predeterminazioni contrattuali alle quali riferirsi per individuare la sede dell'attività.

Per le suddette categorie di collaboratori tipizzati, la nuova disciplina dei rimborsi spese appare, quindi, eccessivamente penalizzante: basti pensare al soggetto che riveste contemporaneamente incarichi presso più società site in luoghi diversi e per il quale il sostenimento dei costi in questione venga dunque ad assumere, ordinariamente, una considerevole consistenza. La sopravvenuta imponibilità dei rimborsi spese può, inoltre, condurre in taluni casi a risultati paradossali, come nel caso degli incarichi non retribuiti ricoperti da sindaci e amministratori (ad esempio, a favore di Onlus o associazioni benefiche) con il solo rimborso delle spese documentate (viaggio, vitto e alloggio) sostenute dal collaboratore per svolgere le prestazioni o per partecipare alle riunioni dell'organo collegiale: in questo caso il rimborso spese verrebbe ad originare un reddito imponibile, pur in assenza di un qualsiasi corrispettivo contrattuale per l'incarico reso.

A tale riguardo l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 7 del 26 gennaio 2001, ha consentito - almeno per le attività per le quali non è possibile, in virtù delle particolari caratteristiche della prestazione svolta, determinare contrattualmente la sede di lavoro o identificarla con quella della società - di fare riferimento, ai fini dell'applicazione del quinto comma dell'articolo 48 del t.u.i.r., al domicilio fiscale del collaboratore. In quella sede, gli uffici ministeriali hanno espressamente affermato che *“questo criterio può essere utilizzato, ad esempio, per gli amministratori di società o enti semprechè dall'atto di nomina non risulti diversamente individuata la sede di lavoro.”*.

Nella successiva circolare n. 58/E del 2001 (risposte 1.1 e 1.2) la detta Agenzia ha ulteriormente ribadito il richiamato orientamento interpretativo (senza, però, ripetere tale ultima precisazione), in base al quale,

nonostante la riforma, nulla sarebbe cambiato, sotto il profilo della intassabilità dei rimborsi delle spese di trasferta, rispetto al regime precedente.

Tale “forzatura” interpretativa sembrerebbe aver risolto il problema in esame, ma sussiste pur sempre il pericolo dell’insorgere di possibili controversie in riferimento ai casi concreti, soprattutto con riguardo alla condizione della non identificabilità della sede di lavoro con quella della società, che potrebbe essere ritenuta non sussistere, ad esempio, allorché il consiglio di amministrazione si riunisca sempre - o frequentemente - presso la sede della società stessa (si potrebbe, perciò, arrivare alla paradossale conseguenza che, per evitare rischi, la sede delle riunioni venga frequentemente cambiata, provocando inaccettabili difficoltà operative).

A.4 Le incertezze interpretative e le distorsioni sistematiche riguardanti i redditi di collaborazione coordinata e continuativa prodotti da non residenti

Per effetto della nuova formulazione dell’articolo 20, comma 2, lett. *b*), del t.u.i.r. – anch’esso modificato dall’articolo 34, comma 1, della legge n. 342 del 2000 - i redditi da collaborazione coordinata e continuativa conseguiti da soggetti non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato “*se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti.*”

Dunque, per i redditi da collaborazione coordinata e continuativa – per i quali in precedenza valeva lo stesso criterio di collegamento previsto per i redditi di lavoro autonomo, e cioè il criterio dell’esercizio dell’attività nel territorio dello Stato – oggi il criterio di collegamento con il territorio dello Stato è dato dalla residenza del soggetto erogante. Ne consegue che il collaboratore non residente verrà attratto a tassazione nel territorio dello Stato ogni volta che i compensi relativi all’attività di collaborazione – si badi bene, ovunque svolta – siano corrisposti da un soggetto residente in Italia o da una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente. La modifica normativa sul criterio di collegamento al territorio dello Stato dei redditi da collaborazione coordinata e continuativa suscita molte perplessità, proprio sotto il profilo sistematico. Il riferimento alla localizzazione del soggetto che eroga il compenso è un criterio generalmente

assunto, sia dal nostro ordinamento che a livello di convenzioni internazionali, per localizzare i redditi di capitale o, comunque, altre fattispecie reddituali non ricollegabili a una attività lavorativa “attuale”. Per i redditi da attività, il criterio da sempre utilizzato è quello del luogo di prestazione dell’attività stessa; tanto è vero che tale criterio trova tuttora applicazione (cfr. articolo 20, comma 1, lett. c) del t.u.i.r.) per i redditi di lavoro dipendente, al quale pure le attività di collaborazione coordinata e continuativa sono oggi fiscalmente assimilate.

La distorsione sistematica prodotta dal mutamento del criterio di collegamento con il territorio dello Stato dei redditi derivanti da prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa rese all’estero da soggetti non residenti ha indotto l’Agenzia delle entrate a formulare, nella circolare n. 7 del 2001 (risposta 5.12), una erronea interpretazione della disposizione in esame, affermando che la ritenuta di cui all’articolo 24, comma 1-ter, del d.p.r. n. 600 del 1973 non deve essere operata “*qualora la prestazione viene resa all’estero in quanto i non residenti sono tassati unicamente per i redditi prodotti in Italia. In particolare, con riferimento ai redditi di lavoro (dipendente o autonomo), l’articolo 29 del t.u.i.r. precisa che si considerano prodotti in Italia i redditi derivanti da attività prestate in Italia*”.

In tal modo era stata ignorata totalmente la modifica normativa nel frattempo apportata all’articolo 20 del t.u.i.r. Tale interpretazione è stata completamente ribaltata nella circolare n. 58/E del 2001 (risposta 1.10), nella quale, senza revocare esplicitamente la precedente presa di posizione, è stato correttamente affermato che se ad erogare il compenso al non residente è un soggetto nazionale, l’imposta in Italia è dovuta a prescindere dal fatto che le prestazioni siano materialmente effettuate nel territorio nazionale o all’estero, semprechè non esista una convenzione contro le doppie imposizioni che disciplini diversamente la materia.

Si ritiene, comunque, che i contribuenti che si fossero in precedenza uniformati al primo orientamento ministeriale non rischino l’applicazione di sanzioni, in virtù del disposto dell’articolo 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n.212 (recante lo Statuto dei diritti del contribuente), in base al quale non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente che si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell’amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall’amministrazione medesima.

Resta, comunque, la distorsione sistematica sopra evidenziata.

B - Proposte di soluzione dei problemi ancora aperti

Le numerose e rilevanti questioni sopra prospettate hanno creato notevoli problemi agli operatori e necessitano di un intervento normativo urgente e radicale, che dovrebbe articolarsi attraverso le linee direttrici di seguito sinteticamente illustrate.

B.1 Ritorno alla precedente classificazione reddituale

Il primo, fondamentale intervento normativo che si rende necessario al fine di risolvere i menzionati problemi consiste nella riconduzione della disciplina fiscale delle collaborazioni coordinate e continuative nella originaria collocazione che esse avevano all'interno del t.u.i.r., cioè tra i redditi di lavoro autonomo di cui al comma 2 dell'articolo 49.

In tal modo verrebbe anzitutto data soluzione alla questione relativa alle attività non inquadrabili tra quelle parasubordinate (sollevata nel punto 1 del paragrafo A). Dovrebbe essere in tal caso reintrodotta la condizione della natura intrinsecamente artistica o professionale delle prestazioni in esame, mentre per le attività manuali ed operative per le quali tale condizione non sussiste potrebbe essere valutata l'opportunità di confermarne la collocazione nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Sarebbero, inoltre, risolti i problemi riguardanti l'ambito soggettivo di applicazione dell'IVA e la determinazione del reddito d'impresa del committente (esaminati nel punto 2.2. del paragrafo A) e si tornerebbe al vecchio regime dei rimborsi delle spese di trasferta (vedi punto 3 del paragrafo A), salve le modifiche - più avanti illustrate - da apportare al riguardo nell'ambito della determinazione del reddito derivante dall'esercizio delle attività professionali.

Poiché la modifica proposta potrebbe comportare un aumento dell'imposizione fiscale sui redditi di importo più basso, per questi ultimi dovrebbe essere previsto un corrispondente aumento della misura della deduzione forfetaria delle spese diverse da quelle di trasferta.

Tale riforma presenterebbe, altresì, il vantaggio di ridurre notevolmente i costi di gestione sopportati dai committenti, che sarebbero sollevati dalle attuali incombenze.

B.2 Estensione agli amministratori di società delle agevolazioni per le stock options

Poiché il vero motivo della riforma in esame è stato quello di estendere agli amministratori la disciplina delle *stock options* introdotta per i lavoratori dipendenti dal d.lgs. n.314 del 1997, va opportunamente integrato l'articolo 50, comma 8, del t.u.i.r., stabilendo che le disposizioni di cui all'articolo 48, comma 2, lettere g) e *g-bis*), si applicano anche ai detti amministratori. Per i motivi già illustrati nel punto 1 del paragrafo A, l'eventuale estensione della detta disciplina anche agli altri collaboratori dell'impresa non dovrebbe comunque mai riguardare i sindaci di società.

B.3 Attrazione nell'ambito dell'attività professionale esercitata dal collaboratore

Al fine di risolvere in modo chiaro e definitivo il problema della distinzione tra i rapporti di vera e propria collaborazione e le attività della stessa specie rientranti, invece, nell'oggetto dell'attività professionale abitualmente esercitata dal contribuente (come nel caso degli amministratori e dei sindaci di società, esaminato nel punto 2.1 del paragrafo A) appare necessario introdurre una presunzione assoluta di attrazione delle attività in discorso in quella professionale di cui all'articolo 49, comma 1, del t.u.i.r.. Si dovrebbe, in pratica, pervenire ad una disciplina analoga a quella prevista dall'articolo 5, secondo comma, del *d.p.r.* n.633 del 1972, secondo la portata che la stessa aveva prima della riforma introdotta dalla legge n.342 del 2000 e, soprattutto, dell'interpretazione contenuta nella circolare ministeriale n.207/E del 2000.

Per dare attuazione alla modifica proposta dovrebbe essere introdotta, nell'articolo 49 del t.u.i.r., la precisazione che non può configurarsi un'attività produttiva di redditi da collaborazione coordinata e continuativa in tutti i casi in cui la stessa sia posta in essere da un contribuente esercente un'attività di lavoro autonomo di cui all'articolo 49, comma 1, del t.u.i.r..

Dalla proposta modifica normativa potrebbero, peraltro, derivare degli effetti ingiustificatamente penalizzanti con riferimento alla disciplina delle spese di viaggio, vitto e alloggio che il professionista sostiene nell'espletamento delle attività in discorso. Ciò in quanto, mentre dalla formazione del reddito derivante dai rapporti di collaborazione coordinata e continua-

tiva sono escluse le somme documentate e rimborsate per le dette spese relative a prestazioni rese fuori del territorio comunale, qualora le stesse attività fossero attratte tra quelle professionali, le spese in questione - ai sensi dell'articolo 50, comma 5, primo periodo, del t.u.i.r. - sarebbero deducibili, unitamente alle altre della stessa specie sostenute nell'esercizio della professione, solo per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Dovrebbe, pertanto, essere introdotta, nella disposizione da ultimo menzionata, un'apposita previsione avente il fine di assicurare alle spese in esame lo stesso trattamento precedente.

Le modifiche normative sopra illustrate consentirebbero di risolvere anche i problemi sorti sui versanti assicurativo e previdenziale, evidenziati nel punto 2.3. del paragrafo A.

B.4 Collegamento dell'imposizione dei redditi di collaborazione prodotti dai non residenti con le attività svolte nel territorio dello Stato

In conseguenza delle modifiche normative proposte nei precedenti paragrafi, sembrerebbe altresì opportuno abrogare le modifiche normative introdotte nel comma 2, lettera *b*), dell'articolo 20 del t.u.i.r. dall'articolo 34, comma 1, della legge n.342 del 2000, tornando, anche in questo caso, alla disciplina previgente. In tal modo sarebbero superate le perplessità di ordine sistematico già illustrate nel punto 4 del paragrafo A.

Il presidente

PAOLO MORETTI



Appendice - Proposta di modifica legislativa

La recente riforma dell'imposizione dei redditi derivanti dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa – non più equiparati ai redditi di lavoro autonomo, ma assimilati a quelli di lavoro dipendente – ha generato molteplici problemi di carattere interpretativo e operativo.

In particolare, l'attuale formulazione dell'articolo 47, comma 1, lett. c-bis) del t.u.i.r. – nell'assimilare ai redditi di lavoro dipendente *“le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, ... in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazione e altri enti con o senza personalità giuridica ... semprechè gli uffici o le collaborazioni non rientrino ... nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente ...”* - non sembra fornire soluzione univoca alla questione, particolarmente sentita dai professionisti, relativa alla qualificazione dei redditi derivanti dai suddetti rapporti di collaborazione quali redditi di collaborazione coordinata e continuativa *tout court* (come tali fiscalmente assimilati ai redditi di lavoro dipendente) ovvero quali redditi riconducibili a quelli della attività professionale esercitata dal contribuente (come tali fiscalmente qualificati come redditi di lavoro autonomo).

Le incertezze al riguardo sono inasprite dall'altalenante orientamento dell'Amministrazione finanziaria. Quest'ultima, dopo aver inizialmente negato che l'attività di amministratore di società ed enti potesse avere autonomo rilievo rispetto all'esercizio dell'attività professionale (v. Ris. n. 972154 del 1975, confermata dalla successiva Circ. n. 8 del 1982), ha in seguito modificato il proprio orientamento, affermando (dapprima con Circ. n. 97/E del 9 aprile 1998 e, da ultimo, con Circ. n. 67 del 6 luglio u.s.) che l'attività di amministratore di società *“non può essere attratta nell'ambito del lavoro autonomo in quanto per l'esercizio della stessa non è necessario attingere a specifiche conoscenze professionali...”*; viceversa, per quanto concerne l'incarico di sindaco o revisore di società o enti, l'Amministrazione ha tenuto fermo il precedente orientamento (v. Circ. n. 108/E del 3 maggio 1996) in base al quale si ritiene che *“le relative attività 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 dei conti, che dà esclusivamente diritto all'uso del titolo di 'revisore contabile' ma non configura un'autonoma figura professionale".

Per risolvere il segnalato problema, sembrerebbe opportuno introdurre - almeno per taluni dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa tipizzati dalla lett. c-bis dell'articolo 47 del t.u.i.r., e cioè per gli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica - una presunzione assoluta di attrazione della suddetta attività di collaborazione nella eventuale attività professionale svolta dal soggetto ai sensi dell'articolo 49, comma 1, del t.u.i.r.; ciò analogamente a quanto previsto, ai fini Iva, dall'articolo 5 del d.p.r. n. 633 del 1972, il quale stabilisce che si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa rese da soggetti che esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo.

In tal modo si eviterebbe di dover esaminare "caso per caso" se l'attività di amministratore rientri o meno nell'oggetto della professione abitualmente esercitata dal collaboratore; ne risulterebbero ridotte le incertezze operative (anche sotto il profilo della contribuzione previdenziale) e, conseguentemente, le controversie destinate a sfociare in sede contenziosa.

Dalla auspicata modifica potrebbero, peraltro, scaturire effetti ingiustificatamente penalizzanti per il professionista, sotto il profilo del trattamento fiscale delle spese di viaggio, vitto e alloggio dallo stesso sostenute nell'espletamento degli incarichi di collaborazione coordinata e continuativa in discorso. Infatti, mentre la previgente normativa (articolo 50, comma 8, del t.u.i.r.) escludeva dal reddito derivante dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa le somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale, ove il suddetto reddito venisse attratto a quello professionale le spese in questione risulterebbero deducibili, unitamente alle altre della stessa specie sostenute nell'esercizio della professione, solo per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (articolo 50, comma 5, primo periodo, del t.u.i.r.). Si impone, pertanto, l'esigenza di assicurare alle spese in esame lo stesso trattamento assicurato dalla previgente normativa.

Con l'occasione si ritiene indispensabile eliminare anche la limitazione al 50 per cento del loro ammontare prevista per la deducibilità delle spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno (articolo 50, comma 5, ultimo periodo, del t.u.i.r.).

Tale disposizione appare ormai obsoleta: e ciò per due ordini di considerazioni. Innanzitutto, perché la formazione e l'aggiornamento sono ormai diventati, per i professionisti, un obbligo cui essi non possono sottrarsi (si vedano, in proposito, le raccomandazioni provenienti dall'IFAC e la prossima riforma degli ordinamenti professionali) e, in secondo luogo e in via più generale, perché l'applicazione degli studi di settore - sia pure a livello sperimentale - anche nei confronti dei professionisti offre l'occasione per riaprire il discorso su tutte quelle disposizioni del t.u.i.r. che, con finalità latamente antielusive, in vario modo limitano la deducibilità di taluni costi rilevanti ai fini della determinazione del reddito di natura professionale. Nell'attuale quadro normativo, le preoccupazioni di possibili comportamenti elusivi - preoccupazioni cui è riconducibile la *ratio* delle disposizioni che mirano a evitare la deduzione, dal reddito professionale, di costi "sospettati" di avere natura personale - sembrano venire meno: questo perché l'eventuale incremento delle spese in questione non farebbe altro che aumentare il livello dei compensi congrui (compenso puntuale di riferimento) ai quali il professionista dovrebbe adeguarsi ove non intenda subire le conseguenze degli studi di settore.

n.b. all'elenco delle modifiche al t.u.i.r. aggiungere:

c) nell'articolo 50, comma 5, ultimo periodo, del t.u.i.r. le parole "*le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare*" sono abrogate.