



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 11 dicembre 2007

OGGETTO: *Istanza di interpello -ART.11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Ministero della Giustizia - Dipartimento Affari Giustizia. Interpretazione dell'art. 50, comma 1, lett. f), del DPR n. 917 del 1986. Indennità percepite dai magistrati onorari che prestano la loro opera in studi associati. Istanza presentata il*

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

Il Ministero della Giustizia, al fine di impartire le opportune disposizioni agli uffici giudiziari, ha chiesto il parere della scrivente in merito alla disciplina applicabile, ai fini Irpef, alle indennità percepite dalle categorie di magistrati onorari non espressamente menzionate dall'art. 50, comma 1, lett. f), che prestano la loro opera nell'ambito di uno studio associato.

In particolare chiede, richiamando la risoluzione n. 68/E del 2004 emanata da questa Direzione, se il trattamento tributario da applicare alle predette indennità sia quello previsto per i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente oppure sia da ricondurre nella sfera del reddito di lavoro autonomo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante non prospetta nessuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alla questione prospettata si osserva che, come chiarito con la risoluzione n. 68/E del 2004, richiamata dall'interpellante, l'art. 50, comma 1, lett. f) del TUIR, statuisce che l'assimilazione ai redditi di lavoro

dipendente si applica alle *“indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti... dallo Stato... per l’esercizio di pubbliche funzioni, sempre che le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano un’arte o professione di cui all’art. 49, comma 1, (oggi art. 53) e non siano effettuate nell’esercizio di impresa commerciale”* nonché ai *“compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato”*.

Il legislatore tributario ha inteso, in tal modo, disciplinare in maniera specifica i compensi percepiti dalle categorie di giudici onorari espressamente individuate nel richiamato articolo 50 (membri delle commissioni tributarie, giudici di pace, esperti di tribunale di sorveglianza), diverso da quello riservato alla generalità dei compensi corrisposti per l’esercizio di pubbliche funzioni.

Tali compensi infatti devono essere considerati quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ancorché le prestazioni siano rese da soggetti che esercitano un’arte o una professione di cui all’art. 53, comma 1 del TUIR.

Al contrario, i compensi percepiti in relazione all’esercizio delle altre pubbliche funzioni, non espressamente individuate dall’art. 50, comma 1, lettera f), del TUIR (la cui elencazione deve ritenersi tassativa), come nella fattispecie in questione, devono essere qualificati come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente solo nel caso in cui le pubbliche funzioni non siano svolte da soggetti che esercitano un’arte o una professione ai sensi dell’art. 53, comma 1, del TUIR. In tale ultima ipotesi i compensi percepiti saranno considerati quali redditi di lavoro autonomo.

Ciò premesso, nel caso in esame occorre verificare se il soggetto titolare della funzione pubblica, che nel contempo partecipa ad una società tra professionisti, debba essere considerato tra i *“soggetti che esercitano un’arte o una professione”* ai sensi dell’art. 53, comma 1, del TUIR, cui fa riferimento il citato art. 50, comma 1, lett. f).

Al riguardo si osserva che l'articolo 53 del TUIR ricomprende nel novero dei redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni anche quelli scaturenti dall'esercizio in forma associata, purché l'associazione non assuma la forma di società di capitali, di Snc o di Sas, in quanto il reddito prodotto da questi tipi di società è in ogni caso considerato reddito d'impresa.

Questa Direzione con la risoluzione n. 118/E del 2003 ha chiarito che i redditi prodotti durante l'esercizio della professione di avvocato compiuta in forma associata (secondo il modello delle società tra professionisti (s.t.p) definito dal decreto legislativo n. 96 del 2001), costituiscono redditi da lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del TUIR, in quanto alle società tra professionisti si applica la disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni.

La qualificazione del reddito prodotto dalla società tra professionisti come reddito di lavoro autonomo è coerente con l'articolo 2238 del codice civile, che nega, anche indirettamente, la natura commerciale dell'attività dei professionisti intellettuali e degli artisti.

La disciplina delle società tra professionisti presenta, dunque, la peculiarità di derivare sotto il profilo civilistico dalle norme sulle società in nome collettivo e sotto il profilo fiscale dagli articoli 53 e 54 del TUIR relativi ai redditi di lavoro autonomo.

Ad analoghe conclusioni si perviene nell'ipotesi in cui il magistrato onorario presti la propria opera nell'ambito di uno studio associato.

Dal punto di vista fiscale, infatti, il reddito prodotto dallo studio associato, è determinato facendo riferimento alle norme previste per il reddito di lavoro autonomo (art. 54, DPR 917/1986) e viene attribuito ai singoli associati, indipendentemente dalla percezione effettiva, in forma di reddito di partecipazione (art. 5, DPR 917/1986). Le modalità di ripartizione degli utili conseguiti dallo studio associato vengono stabilite nel relativo statuto.

Sulla base dello schema sopra rappresentato, si ritiene che i professionisti associati, sebbene percepiscono un reddito tecnicamente riconducibile tra quelli

“da partecipazione”, debbono essere comunque considerati in sede di interpretazione delle disposizioni di cui all’art. 50, comma 1, lett. f), del TUIR, soggetti che esercitano “un’arte o professione di cui all’art. 53, comma 1, del TUIR”.

Ne consegue che le indennità percepite dai magistrati onorari in argomento, che prestano la loro opera nell’ambito di in uno studio associato o di un’associazione professionale, devono essere attratte all’ambito del reddito di lavoro autonomo.

Risulta quindi applicabile la disciplina prevista per i redditi di natura professionale dall’articolo 54 del TUIR.