

# **Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 105 /E**

## **del 12 dicembre 2001**

**OGGETTO:** Disciplina applicabile, ai fini Irpef, ai compensi percepiti per gli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti prestati da lavoratori autonomi.

Con articoli apparsi sulla stampa specializzata e con istanze dirette alla scrivente sono state espresse alcune riserve in merito alle interpretazioni fornite da questa Agenzia in ordine alla qualificazione fiscale dei compensi derivanti dall'attività di collaborazione coordinata e continuativa resa da soggetti esercenti una attività di lavoro autonomo.

Le riserve riguardano, in particolare, l'applicazione delle disposizioni previste per i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai proventi derivanti dall'attività di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti rese da soggetti esercenti una attività professionale.

La questione sottoposta all'attenzione della scrivente involge la corretta applicazione dell'ultimo periodo dell'articolo 47, lettera c-bis), del TUIR.

Come è noto, per effetto di quanto stabilito dalla citata lettera c-bis), aggiunta dall'articolo 34 della legge 21 novembre 2000, n. 342, *"le somme e i valori ... percepiti ... in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore ..."* costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Fanno eccezione a tale regola, sempre in relazione a quanto previsto dalla medesima disposizione, *"... gli uffici"* che rientrano *"nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente i redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente i redditi di lavoro autonomo ..."*

Sulla base delle richiamate disposizioni, per regola generale i proventi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti danno luogo a reddito assimilato a quello di lavoro dipendente.

Soltanto in via di eccezione, quando l'ufficio rientra nei compiti istituzionali oggetto della professione, i relativi proventi sono riconducibili all'attività professionale.

La disposizione in esame ha quindi affermato un principio di attrazione nella sfera del lavoro autonomo di quei rapporti di collaborazione sia tipici (uffici di amministratore, sindaco e

revisore di società ed enti, collaborazione a giornali riveste ecc, partecipazione a collegi e commissioni) che atipici (altre attività di collaborazione) che risultino inerenti all'attività artistica o professionale esercitata dal contribuente.

In sostanza, i compensi derivanti dall'attività di collaborazione coordinata e continuativa, se rientrano nell'oggetto tipico dell'attività di lavoro autonomo esercitata dal contribuente, non sono qualificati fiscalmente quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ma sono assoggettati alle disposizioni fiscali dettate per i redditi di natura professionali.

Con la circolare n. 67/E del 6 luglio 2001, riprendendo precedenti orientamenti, questa Agenzia ha chiarito che al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata occorre valutare se per lo svolgimento delle prestazioni di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. In tale ipotesi i compensi percepiti per lo svolgimento del rapporto di collaborazione saranno assoggettati alla disciplina prevista per i redditi di lavoro autonomo.

Nella circolare citata è stato inoltre precisato, con riferimento all'ufficio di amministratore di società, che tale attività non può essere attratta nell'ambito del lavoro autonomo in quanto per l'esercizio della stessa non è necessario attingere a specifiche conoscenze professionali.

Per quanto concerne l'incarico di sindaco o revisore di società o enti, è stato invece chiarito che le relative attività possono essere ricondotte nel reddito professionale solo se poste in essere da ragionieri o dottori commercialisti.

Le osservazioni formulate nelle istanze e negli articoli apparsi sulla stampa fanno riferimento alle figure professionali da ultimo citate.

Le obiezioni degli istanti si concentrano in particolare sulle conseguenze che l'interpretazione fornita da questa Agenzia determinerebbe sotto il profilo previdenziale e assicurativo. La riconduzione dell'attività di amministratore e dell'attività di sindaco e revisore al lavoro dipendente, anche se svolta da professionisti, farebbe sorgere, infatti, a parere degli istanti, per i soggetti iscritti ad albi professionali dotati di autonoma Cassa di previdenza, l'ulteriore obbligo di iscrizione alla gestione separata INPS previsto dall'articolo 2, comma 26, della legge n. 335 del 1995.

Inoltre, rilevano gli istanti, le conoscenze tecnico giuridiche necessarie in particolare per l'esercizio dell'attività di amministratore sono senz'altro direttamente collegate al bagaglio di cognizioni connaturate all'esercizio di alcune attività di lavoro autonomo; a riprova di tale argomentazione vengono citate le normative che disciplinano gli ordinamenti professionali dei ragionieri e dei dottori commercialisti. Infatti, tali ordinamenti stabiliscono che rientra tra le

attività professionali delle richiamate categorie anche l'amministrazione di aziende, ancorché non si tratti di una attività svolta in via esclusiva.

Per quanto concerne, invece, l'attività di sindaco e revisore contabile, è stato sottolineato che per l'iscrizione al Registro dei revisori contabili è necessario il superamento di un esame di ammissione, articolato attraverso prove scritte ed orali vertenti su specifiche discipline tecnico-giuridiche. Pertanto, in considerazione di tale rilevante competenza tecnico specialistica, il revisore iscritto nel Registro che svolge la sua attività di controllo contabile, espletando le funzioni di sindaco, eserciterebbe di fatto una attività professionale.

Le nuove argomentazioni proposte, se pur non completamente condivisibili, inducono a sviluppare ulteriori riflessioni sulla materia in argomento.

In particolare, la scrivente non ritiene condivisibile l'affermazione secondo cui la riconduzione dell'attività di amministratore e dell'attività di sindaco e revisore al lavoro dipendente, anche se svolta da professionisti, abbia fatto sorgere, per i soggetti iscritti ad albi professionali dotati di autonoma Cassa di previdenza, l'ulteriore obbligo di iscrizione alla gestione separata INPS previsto dalla legge n. 335 del 1995; infatti, l'obbligo di iscrizione alla gestione separata dell'INPS, per i professionisti esercenti anche l'attività di amministratore o di sindaco (eccezion fatta per i ragionieri e dottori commercialisti), alla luce delle istruzioni impartite dall'Amministrazione Finanziaria, già esisteva sotto il vigore della previgente normativa fiscale.

Per quanto concerne le altre obiezioni mosse in relazione alle interpretazioni fornite dalla scrivente, si ritiene, in via preliminare, che non possa essere messo in discussione il principio espresso con la circolare n. 67/E secondo cui al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata occorre valutare se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente.

Tuttavia, proprio in applicazione di tale principio la scrivente ritiene, alla luce degli ulteriori approfondimenti effettuati, che anche l'esercizio dell'attività di amministrazione di società ed enti comporti, in alcune ipotesi (ad esempio per l'attività svolta dai ragionieri e dottori commercialisti) la necessità di attingere a conoscenze direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo svolto. Tale valutazione può essere operata tenendo in considerazione, in via prioritaria, quanto disposto dai singoli ordinamenti professionali.

Qualora gli ordinamenti professionali ricomprendano espressamente nel novero delle mansioni tipiche esercitabili dalla categoria disciplinata, l'amministrazione o la gestione di

aziende, appare ragionevole ritenere che i compensi percepiti per lo svolgimento dell'attività di amministrazione di società ed enti vadano ricondotti nella disciplina applicabile ai redditi di lavoro autonomo.

L'attrazione dei compensi alla categoria dei redditi di lavoro autonomo opera, inoltre, nella diversa ipotesi in cui, anche in assenza di una previsione espressa nell'ambito delle norme di disciplina dell'ordinamento professionale, il professionista svolga l'incarico di amministratore di una società o di un ente che esercita una attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione abituale. In tale ipotesi è ragionevole ritenere che l'incarico di amministratore sia stato attribuito al professionista proprio in quanto esercente quella determinata attività professionale. E' il caso ad esempio dell'ingegnere edile che sia membro del consiglio di amministrazione di una società di ingegneria o di una società che opera nel settore delle costruzioni.

Ai principi sopra affermati deve farsi riferimento anche in relazione all'esercizio delle attività di revisore e sindaco di società.

La scrivente non ritiene, infatti, di poter accedere alla tesi secondo cui la semplice iscrizione nel Registro dei revisori contabili determina in ogni caso l'effetto di ricondurre i compensi percepiti in relazione all'ufficio di revisore di società nell'ambito del reddito di lavoro autonomo.

L'eventuale attrazione dei compensi percepiti dai sindaci e dai revisori alla categoria del reddito di lavoro autonomo presuppone, invece, che accanto all'attività sindacale o di revisione il soggetto eserciti un'altra attività professionale, nel cui oggetto possa essere ricondotto, in base ai criteri sopra menzionati a proposito degli amministratori, anche lo svolgimento degli incarichi in discorso. Resta confermato, in tal senso, che i compensi percepiti in relazione agli incarichi di sindaco o revisore contabile costituiscono redditi di lavoro autonomo se le relative attività sono esercitate da ragionieri o da dottori commercialisti.

Si precisa infine, che la riconduzione, nelle ipotesi sopra descritte, dei compensi percepiti per l'attività di amministratore, sindaco e revisore di società ed enti nella sfera del lavoro autonomo, assume rilevanza anche ai fini della determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione ai fini dell'IRAP dovuta dal professionista e dal committente. Detti compensi, infatti, poiché rientranti tra i redditi dell'attività professionale di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR, costituiscono componenti positivi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP dovuta dal professionista. Per il soggetto erogante, d'altro canto, i compensi corrisposti configurano componenti negativi deducibili ai fini dell'IRAP dovuta.

Sulla base dei chiarimenti esposti devono intendersi superate le interpretazioni fornite da questa Agenzia con le precedenti circolari.